

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

22 novembre 2001 *

Nel procedimento C-184/00,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Tribunal de première instance de Charleroi (Belgio) e diretta ad ottenere, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Office des produits wallons ASBL

e

Stato belga,

una pronuncia pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dai sigg. C. Gulmann (relatore), facente funzione di presidente di sezione, J.-P. Puissochet e J.N. Cunha Rodrigues, giudici,

avvocato generale: L.A. Geelhoed

cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l'Office des produits wallons ASBL, dall'avv. M. Eloy, avocat;
- per il governo belga, dalla sig.ra A. Snoecx, in qualità di agente, assistita dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, avocat;
- per il governo francese, dai sigg. J-F. Dobelle, S. Pailler e S. Seam, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e C. Giolito, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'Office des produits wallons ASBL, rappresentato dall'avv. R. Ghods, avocat, del governo belga, rappresentato dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, e della Commissione, rappresentata dai sigg. E. Traversa e C. Giolito, all'udienza del 22 marzo 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 giugno 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con sentenza 11 maggio 2000, pervenuta alla Corte il 16 maggio successivo, il Tribunal de première instance de Charleroi ha sollevato, ai sensi dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguito: la «sesta direttiva»).
- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra l'Office des produits wallons ASBL (in prosieguito: l'«OPW») e lo Stato belga, vertente sul punto se aiuti al funzionamento che coprono una quota dei costi di esercizio dell'OPW debbano essere inclusi nella base imponibile per il calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguito: l'«IVA»).

Contesto normativo

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

«La base imponibile è costituita:

- a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), 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».

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

4 L'OPW è un'associazione privata senza scopo di lucro che provvede alla pubblicità e alla vendita dei prodotti agricoli, orticoli e agroalimentari valloni, attività per la quale è soggetto all'IVA. Esso beneficia di una sovvenzione annuale della Regione vallone, con la quale ha concluso una convenzione quadro di sovvenzione l'11 marzo 1994 (in prosieguo: la «convenzione quadro»). In forza di quest'ultima, esso è incaricato di quattro tipi di azione, vale a dire l'edizione di un repertorio, l'edizione di una rivista denominata *Wallonie nouvelle*, l'animazione di unità decentrate e una partecipazione a manifestazioni locali. Secondo la convenzione quadro, l'OPW «redigerà i suoi bilanci sulla base della sovvenzione dell'anno precedente (...). L'anno di riferimento per l'avvio di tale sistema è il 1994 per una sovvenzione pari a BEF 11 000 000». Detta convenzione quadro prevede inoltre che «le spese ammissibili comprendono in particolare la remunerazione del personale, l'eventuale costo di locazione o sistemazione di locali, il costo di acquisto delle attrezzature e delle forniture necessarie, gli acquisti di beni e di servizi nonché tutte le altre spese, dirette o indirette, riconducibili all'azione dell'OPW, interessate dalla presente convenzione».

- 5 Durante un controllo, nel febbraio 1997, l'amministrazione fiscale belga, dopo aver accertato che l'OPW non aveva versato l'IVA sulla sovvenzione, procedeva ad un avviso di rettifica pari a BEF 6 712 500 per gli anni 1994-1996. Successivamente, veniva emessa un'ingiunzione per tale importo nei confronti dell'OPW in ordine all'IVA e a tale organismo venivano inflitte ammende per un importo pari a BEF 1 349 000.
- 6 L'OPW proponeva opposizione contro tale ingiunzione dinanzi al Tribunal de première instance de Charleroi.
- 7 Nella decisione di rinvio tale giudice rileva in particolare che:

— l'art. 26 del codice dell'IVA, il quale costituisce la trasposizione nell'ordinamento belga dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva, definisce la nozione di base imponibile in materia di IVA;

— le parti nella controversia ammettono che una sovvenzione fa parte della base imponibile qualora sia direttamente connessa con il prezzo, il che avviene quando essa è versata al produttore, al fornitore o al prestatore, quando essa è pagata da un terzo e costituisce il corrispettivo o un elemento del corrispettivo di una fornitura o di un servizio;

— le parti sono in disaccordo sulla portata di questa terza condizione.

8 Alla luce di quanto sopra, il Tribunal de première instance de Charleroi ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se, ai fini dell'applicazione dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (...), gli aiuti al funzionamento che coprono una quota dei costi di esercizio (aiuti all'investimento, partecipazione alle spese generali o alle spese correnti, spese di personale) di un soggetto passivo, che influenzano il costo finale dei suoi prodotti e servizi, ma non possono essere individuate rispetto al prezzo di un'operazione, costituiscano un importo imponibile.
- 2) Se il loro carattere imponibile sia subordinato all'esistenza di una prestazione individuabile a vantaggio dell'autorità erogatrice della sovvenzione e ad una equivalenza tra il vantaggio ricavato da quest'ultima autorità ed il controvalore fornito.
- 3) In caso affermativo, come vada determinato il valore del vantaggio ricavato dall'autorità erogatrice della sovvenzione».

Sulle questioni pregiudiziali

- 9 Con le sue questioni, il giudice a quo chiede sostanzialmente quale sia l'interpretazione che occorre dare alla nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, e, in particolare, se un aiuto al funzionamento, come quello in esame nella causa principale, debba essere incluso nella base imponibile quale definita dalla detta disposizione.

- 10 Da una parte, occorre constatare, come hanno rilevato tanto la Commissione nelle osservazioni da essa sottoposte alla Corte quanto l'avvocato generale al paragrafo 40 delle sue conclusioni, che, in circostanze come quelle della causa principale, è irrilevante che esista o no, da parte di un soggetto passivo come l'OPW, una prestazione individuabile a vantaggio dell'autorità che gli concede la sovvenzione. Infatti, l'art. 11, parte A, della sesta direttiva riguarda situazioni in cui sono interessate tre parti, vale a dire l'autorità che concede la sovvenzione, l'organismo che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dall'organismo sovvenzionato. Pertanto, le operazioni considerate dall'art. 11, parte A, della sesta direttiva non sono quelle compiute a vantaggio dell'autorità che concede la sovvenzione.
- 11 D'altra parte, occorre rilevare che sovvenzioni come quelle individuate nella prima questione pregiudiziale — vale a dire aiuti al funzionamento che coprono una quota dei costi di esercizio — hanno praticamente sempre un'influenza sul costo dei beni ceduti e dei servizi forniti dall'organismo sovvenzionato. Infatti, in quanto offre beni o servizi specifici, detto organismo potrà normalmente farlo a prezzi che non potrebbe praticare se dovesse nel contempo ripercuotere i suoi costi e realizzare utili.
- 12 Tuttavia, occorre rilevare che il solo fatto che una sovvenzione possa avere influenza sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dall'organismo sovvenzionato non è sufficiente a rendere tale sovvenzione imponibile. Perché la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo di tali operazioni, ai sensi dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva, è importante inoltre, come la Commissione ha giustamente osservato, che essa sia specificatamente versata all'organismo 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.
- 13 Per verificare se la sovvenzione costituisca un corrispettivo del genere, è importante rilevare che il prezzo del bene o del servizio deve essere determinato,

quanto al suo principio, entro e non oltre il momento in cui interviene il fatto generatore. Si deve altresì constatare che l'impegno a versare la sovvenzione preso da chi la concede ha per corollario il diritto di riscuoterla riconosciuto al beneficiario qualora un'operazione imponibile sia stata effettuata da quest'ultimo. Tale nesso tra la sovvenzione e il prezzo deve risultare in maniera inequivocabile in seguito ad un'analisi caso per caso delle circostanze che sono all'origine del versamento di tale corrispettivo. Per contro, non è necessario che il prezzo del bene o del servizio — o una parte del prezzo — sia determinato. È sufficiente che esso sia determinabile.

- 14 Pertanto, spetterà al giudice a quo accertare l'esistenza di un nesso diretto tra la sovvenzione e il bene o il servizio controverso. Ciò comporta l'esigenza di verificare, in un primo tempo, 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 da pagare da parte dell'acquirente o da parte del destinatario sia fissato in modo tale che diminuisca 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. Il giudice dovrà esaminare 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.
- 15 Nella controversia nella causa principale e alla luce del fatto che, secondo la convenzione quadro, l'OPW svolge parecchie azioni, è importante che il giudice a quo verifichi se ciascuna azione dia luogo ad un versamento specifico e identificabile o se la sovvenzione sia versata globalmente per coprire l'insieme dei costi di funzionamento dell'OPW. In ogni caso, solo la quota della sovvenzione identificabile come il corrispettivo di un'operazione imponibile potrà, se del caso, essere soggetta all'IVA.
- 16 Come la Commissione ha giustamente rilevato, un esame dei conti annuali tra l'OPW e la Regione vallone potrebbe consentire al giudice nazionale di verificare se gli importi della sovvenzione da destinare a ciascun obbligo imposto all'OPW da detta Regione siano determinati in forza della convenzione quadro. Se così fosse, potrebbe essere dimostrato un nesso diretto tra la suddetta sovvenzione e la vendita dei periodici pubblicati dall'OPW.

- 17 Per verificare se il corrispettivo rappresentato dalla sovvenzione sia determinabile, il giudice a quo potrà peraltro raffrontare il prezzo al quale i beni controversi sono venduti con il loro costo normale, ovvero cercare di appurare se l'importo della sovvenzione sia stato diminuito in seguito alla mancata produzione dei detti beni. Se gli elementi esaminati sono significativi, si dovrà concludere che la quota della sovvenzione destinata alla produzione e alla vendita del bene costituisce una «sovvenzione direttamente connessa con il prezzo». A tal proposito, non è necessario che l'importo della sovvenzione corrisponda esattamente alla diminuzione del prezzo del bene ceduto, ma è sufficiente che il rapporto tra quest'ultima e la detta sovvenzione, che può avere un carattere forfettario, sia significativo.
- 18 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere le questioni sollevate dichiarando che la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, dev'essere interpretata nel senso che 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. Spetta al giudice a quo verificare, sulla base degli elementi di fatto che gli sono sottoposti, se la sovvenzione costituisca o no un corrispettivo del genere.

Sulle spese

- 19 Le spese sostenute dai governi belga e francese nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Terza Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal de première instance de Charleroi con sentenza 11 maggio 2000, dichiara:

La nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), 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, dev'essere interpretata nel senso che 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. Spetta al giudice a quo verificare, sulla base degli elementi di fatto che gli sono sottoposti, se la sovvenzione costituisca o no un corrispettivo del genere.

Gulmann

Puissochet

Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 22 novembre 2001.

Il cancelliere

Il presidente della Terza Sezione

R. Grass

F. Macken