

Causa C-573/18

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

13 settembre 2018

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

13 giugno 2018

Ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione:

C GmbH & Co. KG

Resistente in primo grado e resistente in cassazione:

Finanzamt Z

(omissis)

BUNDESFINANZHOF

n. di ruolo XI R 6/17

ORDINANZA

nella causa

C GmbH & Co. KG,

ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione,

(omissis)

contro

Finanzamt Z (amministrazione finanziaria di Z),

resistente in primo grado e resistente in cassazione,

relativa all'imposta sulla cifra d'affari per gli anni 2005 e 2006

l'Undicesima Sezione

(omissis)

in data 13 giugno 2018 ha così deciso:

I. Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali: **[Or. 2]**

1) Se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui un'organizzazione di produttori ai sensi degli articoli 11, paragrafo 1, e 15, del regolamento (CE) n. 2200/96 del Consiglio, del 28 ottobre 1996, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore degli ortofrutticoli [in prosieguo: il «regolamento (CE) n. 2200/96»] fornisca ai produttori ad essa aderenti dei beni a fronte del versamento, da parte dei medesimi, di un importo inferiore al prezzo di acquisto,

a) si debba presupporre la sussistenza di una permuta con integrazione in denaro tenuto conto che, a fronte dell'operazione, i produttori si sono impegnati contrattualmente nei confronti dell'organizzazione di produttori a rifornirla di frutta e verdura per la durata del vincolo di destinazione, cosicché la base imponibile dell'operazione è costituita dal prezzo di acquisto versato dall'organizzazione di produttori ai fornitori a monte per i beni di investimento;

b) l'importo effettivamente versato dal fondo di esercizio all'organizzazione dei produttori per l'operazione costituisca, nel suo intero, una «sovvenzion[e] direttamente conness[a] con il prezzo di tali operazioni», ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (in prosieguo: la «direttiva 77/388/CEE»), con la conseguenza che la base imponibile ricomprende anche l'aiuto finanziario previsto dall'articolo 15 del regolamento (CE) n. 2200/96, concesso al fondo di esercizio sulla base di un programma operativo.

2) Nell'ipotesi in cui, alla luce della risposta fornita alla prima questione, rilevino, quale base imponibile, unicamente i versamenti effettuati dai produttori, ad esclusione dell'obbligo di fornitura e dell'aiuto finanziario: se, nelle circostanze descritte nella prima questione, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388/CEE, osti a una misura particolare nazionale fondata sull'articolo 27, paragrafo 1, di detta direttiva, quale l'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), secondo cui la base imponibile delle operazioni nei confronti dei produttori è costituita dal prezzo di acquisto versato dall'organizzazione di produttori ai fornitori a monte per i beni di investimento, essendo i produttori dei congiunti.

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione: se lo stesso principio valga anche nel caso in cui i produttori abbiano diritto alla detrazione totale dell'imposta a monte essendo i beni di investimento soggetti alla rettifica delle deduzioni (articolo 20 della direttiva 77/388/CEE). **[Or. 3]**

II. Il procedimento di cassazione è sospeso sino alla decisione definitiva della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Motivi

A.

- 1 La ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») è una GmbH & Co. KG. Negli esercizi controversi (2005 e 2006) ne era socia, in particolare, la C-eG, parte ricorrente nel procedimento XI R.5/17, o la sua dante causa.
- 2 Negli esercizi controversi la ricorrente operava come commerciante all'ingrosso di frutta e verdura, rivendendo i prodotti che i produttori ad essa aderenti producevano e le fornivano. Inoltre, la ricorrente è un'organizzazione dei produttori riconosciuta ai sensi del regolamento (CE) n. 2200/96.
- 3 Conformemente all'articolo 15 del regolamento (CE) n. 2200/96, tali organizzazioni di produttori possono costituire un cosiddetto fondo di esercizio che è un patrimonio a destinazione vincolata di diritto privato a norma dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 5, del Körperschaftsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle società; in prosieguo: il «KStG») ed è finanziato, in parti uguali, dai contributi versati dai produttori aderenti all'organizzazione di produttori e dall'aiuto finanziario ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 2200/96 (in prosieguo: l'«aiuto finanziario»).
- 4 I mezzi del fondo di esercizio possono essere destinati a cosiddetti programmi operativi, che devono essere sottoposti alle competenti autorità nazionali, le quali devono approvarli [articoli 15, paragrafo 2, lettera b), e 16, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 2200/96]. I programmi operativi possono contenere, in particolare, investimenti in aziende individuali di membri **[Or. 4]** dell'organizzazione dei produttori [v. articolo 8, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato I, punto 17, del regolamento (CE) n. 1433/2003 della Commissione, dell'11 agosto 2003, recante modalità di applicazione del regolamento (CE) n. 2200/96 del Consiglio riguardo ai fondi di esercizio, ai programmi operativi e all'aiuto finanziario; in prosieguo: il «regolamento (CE) n. 1433/2003»].
- 5 Nel corso degli esercizi controversi venivano effettuati investimenti di tal genere in talune aziende individuali. A tal fine, la ricorrente concludeva con diversi produttori dei cosiddetti contratti di progetto (in prosieguo: il «contratto») formulati, per estratto, come segue (v., ad esempio, il contratto di progetto concluso con il sig. X il 4 febbraio 2005):

6 **«1. Progetto**

Oggetto del contratto è il progetto (omissis) quale componente del programma operativo (...) [della ricorrente] ai sensi dell'articolo 15 del regolamento (CE) n. 2200/96 in combinato disposto con il regolamento (CE) n. 1433/2003.

7 **2. Attuazione**

(omissis)

8 **3. Comproprietà e gestione**

3.1 (omissis)

3.2 Le parti del contratto concordano che i beni oggetto del progetto divengano comproprietà di entrambe in quote uguali (omissis). (...)

9 **4. Finanziamento**

4.1 L'investimento ammonta provvisoriamente a (...) [Or. 5]

4.2 Le risorse necessarie all'esecuzione della misura provengono

a) per il 50 % da contributi del produttore in proporzione alla sua quota di comproprietà al 50 %;

b) per il 50 % dal fondo di esercizio dell'organizzazione dei produttori, di cui

aa) metà da fondi dell'aiuto finanziario e

bb) l'altra metà da un contributo finanziario speciale del produttore al fondo di esercizio. (...)

4.4 Gli aiuti finanziari accordati dall'ente erogatore dei finanziamenti ai sensi del punto 4.2.b) aa) sono anticipati dal fondo di esercizio.

4.5 Le risorse a carico del produttore a norma del punto 4.2.b) bb) sono rimosse sotto forma di contributi finanziari speciali al fondo di esercizio nella misura dell'1,75 % del ricavo netto delle vendite. (...)

10 **6. Vincolo di destinazione, obbligo di acquisto e obbligo di vendita**

6.1 Per il vincolo di destinazione e il relativo termine vale quanto segue: costruzioni e lavori strutturali devono essere utilizzati per 12 anni per la finalità sovvenzionata. (omissis) (...) Dispositivi e apparecchiature tecniche devono essere utilizzati per 5 anni per la finalità sovvenzionata (omissis). (omissis)

6.2 Per tutta la durata del vincolo di destinazione, l'oggetto del progetto può essere destinato unicamente alla finalità sovvenzionata e a beneficio comune delle parti del contratto. (...)

6.3 Per tutta la durata del vincolo di destinazione, il produttore è tenuto (...) a consegnare la sua intera produzione alla [ricorrente] sulla base del contratto di fornitura in essere ai fini della sua commercializzazione.

6.4 Su richiesta (...) [della ricorrente], in qualsiasi momento, la parte della produzione sovvenzionata mediante il presente contratto deve essere messa a disposizione in qualsiasi momento per essere fornita all'organizzazione dei produttori. (omissis) (...)

11 9. Trasferimento di proprietà

9.1 Scaduto il vincolo di destinazione, [la ricorrente] trasferisce al produttore la sua quota di comproprietà senza ulteriori controprestazioni. In tale contesto, [la ricorrente] muove dall'assunto che, anche una volta scaduto detto vincolo, il produttore continuerà a contribuire al raggiungimento dell'obiettivo di organizzazione del mercato della frutta e della verdura da parte [della ricorrente]. (...)».

12 (omissis) **[Or. 6]**

13 I beni oggetto del contratto venivano ordinati, di volta in volta, dalla ricorrente; i fornitori di detti beni (fornitori a monte) emettevano fattura nei suoi confronti.

14 Nella maggior parte dei casi la ricorrente fatturava al rispettivo produttore il 75 % dei suoi costi netti di acquisto oltre ad IVA. Il restante 25 % veniva finanziato con il contributo finanziario.

15 Tuttavia, nel 2006, il finanziamento avveniva, in parte, anche esclusivamente attraverso il fondo di esercizio. La ricorrente fatturava, quindi, al rispettivo produttore soltanto il 50 % dei suoi costi netti di acquisto oltre ad IVA. Il restante 50 % dei costi di acquisto veniva finanziato con il contributo finanziario.

16 Nelle proprie dichiarazioni IVA dell'8 marzo e del 9 novembre 2017, relative - rispettivamente - al 2005 e al 2006, la ricorrente detraeva integralmente l'imposta a monte risultante dalle fatture emesse dai fornitori a monte, assoggettando ad IVA (soltanto) i contributi fatturati ai produttori. Essa non considerava come corrispettivo per le operazioni gli importi liquidati dal fondo di esercizio nella misura in cui provenivano dall'aiuto finanziario.

17 A seguito di verifica in loco presso la ricorrente, con avvisi di rettifica IVA del 4 febbraio 2013 relativi agli anni controversi, il resistente in primo grado e resistente in cassazione (il Finanzamt, amministrazione finanziaria; in prosieguo: il «FA») **[Or. 7]** sosteneva che la ricorrente aveva fin dall'inizio attribuito ai rispettivi produttori il potere dispositivo sull'intero oggetto del contratto e non

solo sulla quota del 50 %, realizzando così una fornitura; infatti, la fornitura e la messa in funzione dell'oggetto del contratto sarebbero stati effettuati direttamente presso il produttore o per il suo tramite. Inoltre, sebbene l'aiuto finanziario al fondo di esercizio costituisca un («vero») contributo non imponibile, tuttavia, essendo i produttori membri della cooperativa della C-eG, si applicherebbe alle operazioni a valle della ricorrente a favore dei rispettivi produttori la base imponibile minima prevista dall'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, in combinato disposto con il paragrafo 4 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG»). Il prezzo di acquisto della ricorrente sarebbero gli importi (netti) versati ai fornitori a monte. Il reclamo proposto veniva respinto (decisione sul reclamo del 14 maggio 2013).

- 18 Il Finanzgericht (tribunale tributario; in prosieguo: il «FG») respingeva il ricorso, sulla base del rilievo che il FA, in definitiva, sarebbe correttamente partito dall'assunto che la base imponibile delle forniture effettuate a favore dei produttori nell'ambito dei programmi operativi non ricomprendesse unicamente il corrispettivo versato dai produttori. Tuttavia, ciò risulterebbe non dall'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, in combinato disposto con l'articolo 4 dell'UStG (base imponibile minima), bensì dall'articolo 10, paragrafo 1, terzo periodo, dell'UStG; il versamento effettuato con risorse del fondo di esercizio costituirebbe un corrispettivo da parte di terzi.
- 19 Con il suo ricorso per cassazione («Revision») la ricorrente lamenta una violazione del diritto sostanziale. A norma del regolamento (CE) n. 2200/96 e del regolamento (CE) n. 1433/2003, l'aiuto finanziario erogato dall'Unione europea (UE) alla ricorrente perseguirebbe finalità di politica strutturale e ambientale. Anche gli investimenti in aziende individuali rientrerebbero **[Or. 8]** nella «strategia nazionale in materia di programmi operativi sostenibili perseguita dall'organizzazione dei produttori sul mercato ortofrutticolo».
- 20 La ricorrente chiede l'annullamento della prima decisione nonché della decisione sul reclamo del 14 maggio 2013 con riforma degli avvisi di accertamento IVA per gli anni 2005 e 2006 del 4 febbraio 2013 riducendo l'IVA liquidata per l'esercizio 2005 in misura di EUR 10 745,37 e per l'esercizio 2006 in misura di EUR 140 737,40.
- 21 Il FA chiede che il ricorso per cassazione sia respinto in quanto infondato.
- 22 Esso difende la prima decisione impugnata.

B.

- 23 Questo Collegio sospende il procedimento ai sensi degli articoli 74 e 121 della Finanzgerichtsordnung (codice di procedura tributaria; in prosieguo: il «FGO») e sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte»), conformemente all'articolo 267, terzo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»), le questioni pregiudiziali di cui al dispositivo.

24 **I. Disposizioni pertinenti**

25 **1. Diritto nazionale**

Le pertinenti disposizioni del diritto nazionale dispongono come segue:

26 **«Articolo 1 dell'UStG Operazioni imponibili**

(1) Sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le operazioni seguenti:

1. le cessioni e le altre prestazioni, effettuate a titolo oneroso da un imprenditore all'interno del paese nell'ambito della propria impresa. (...)

27 **Articolo 3 dell'UStG, Cessioni, altre prestazioni**

(1) Sono cessioni le prestazioni di un imprenditore attraverso le quali egli o un terzo da lui incaricato trasferisce all'acquirente o a un terzo da questi incaricato **[Or. 9]** il potere di disporre in nome proprio di un bene (trasferimento del potere di disporre di un bene).

(...)

(12) Sussiste una permuta allorché il corrispettivo di una cessione consiste in una cessione. Un'operazione è equiparabile ad una permuta allorché il compenso di una prestazione di servizi consiste in una cessione o in una prestazione di servizi.

28 **Articolo 10 dell'UStG Base imponibile per cessioni, altre prestazioni e acquisti intracomunitari**

(1) La cifra d'affari è determinata in base al corrispettivo percepito per le cessioni, le altre prestazioni (articolo 1, paragrafo 1, punto 1, primo periodo) (...). Il corrispettivo comprende tutti costi sostenuti dal destinatario della prestazione ai fini della sua fornitura, al netto, tuttavia, dell'imposta sulla cifra d'affari. Nel corrispettivo rientra altresì ciò che una persona diversa dal destinatario della prestazione versa all'imprenditore per il bene o il servizio fornito. (...)

(2) (...) In caso di permuta (articolo 3, paragrafo 12, primo periodo), di operazioni equiparabili a una permuta (articolo 3, paragrafo 12, secondo periodo) e (...), il valore di ciascuna operazione vale come corrispettivo dell'altra operazione. L'imposta sulla cifra d'affari non è parte del corrispettivo.

(...)

(4) La base imponibile è costituita

1. in caso di trasferimento di un bene ai sensi dell'articolo 1a, paragrafo 2, e dell'articolo 3, paragrafo 1a, e in caso di cessioni ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, dal prezzo di acquisto maggiorato dalle spese accessorie per il bene o per un

bene equivalente o, in mancanza di un prezzo di acquisto, dal prezzo di costo rispettivamente al momento della realizzazione dell'operazione;

2. (...)

3. (...)

L'imposta sulla cifra d'affari è esclusa dalla base imponibile.

(5) Il paragrafo 4 si applica per analogia

1. alle cessioni ed altre prestazioni effettuate da società ed altre persone giuridiche e da associazioni di persone ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 5, del Körperschaftsteuergesetz [legge relativa all'imposta sulle società], da associazioni di persone prive di capacità giuridica nonché da comunità nell'ambito della loro attività, a favore dei loro azionisti, soci, membri associati o dei rispettivi congiunti nonché da singoli imprenditori a favore di congiunti;

2. (...),

qualora la base imponibile ai sensi del paragrafo 4 sia superiore al corrispettivo ai sensi del paragrafo 1». (...)» [Or. 10]

29 «Articolo 1 del KStG — Imponibilità illimitata

(1) Sono integralmente assoggettate all'imposta sulle società le seguenti persone giuridiche, associazioni di persone e masse patrimoniali il cui centro amministrativo o la cui sede si trovano sul territorio nazionale:

(...)

5. associazioni senza personalità giuridica, enti, fondazioni e altri patrimoni a destinazione vincolata di diritto privato; (...)».

30 2. Diritto dell'Unione

Nell'ambito della controversia le disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione sono costituite dagli articoli 2, 11 e 27, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE (ancora applicabile negli esercizi controversi) per i fatturati a partire dal 13 agosto 2006 nella versione della direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (in prosieguo: la «direttiva 2006/69/CE») e dai regolamenti n. 2200/96 e n. 1433/2003.

31 II. Valutazione in base al diritto nazionale

Se esaminato unicamente alla luce della normativa nazionale, il ricorso deve essere respinto per una serie di motivi (tra loro indipendenti).

- 32 1. Le parti e il FG sono concordi nel ritenere, correttamente, che la ricorrente abbia fornito i beni oggetto del contratto ai produttori interessati già negli anni controversi (e non abbia invece trasferito ad essi unicamente una comproprietà del 50 %) [v., sul punto, (omissis) sentenza della Corte del 4 ottobre 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, (omissis) punti 33 e 34]. **[Or. 11]** Tali forniture – circostanza questa pacifica tra le parti – sono state compiute a titolo oneroso (omissis).
- 33 2. Tuttavia, le parti e il FG non hanno tenuto conto del fatto che, nella parte 6.3 del contratto, a fronte della fornitura, i produttori si sono impegnati, oltre al versamento della rispettiva quota, a fornire alla ricorrente frutta e verdura per il periodo dell'investimento. Onde evitare ripetizioni, questo Collegio si richiama al riguardo alla propria ordinanza di rinvio XI R 5/17 di pari data.
- 34 3. Laddove, tuttavia, non dovesse sussistere una permuta con integrazione in denaro, il FG ha correttamente ritenuto che, a norma dell'articolo 10, paragrafo 1, terzo periodo, dell'UStG (omissis), nel corrispettivo per dette cessioni non rientrino unicamente gli importi fatturati ai produttori, ma anche i versamenti effettuati con risorse del fondo di esercizio. Allo scopo di evitare ripetizioni, questo Collegio si richiama al riguardo alla propria ordinanza di rinvio XI R 5/17 di pari data.
- 35 4. Nell'ipotesi in cui si dovesse escludere la sussistenza di una permuta con integrazione in denaro, dovendosi parimenti respingere la tesi del FG, secondo cui il versamento effettuato con risorse del fondo di esercizio integrerebbe un corrispettivo da parte di terzi, il FA avrebbe correttamente ritenuto che, in base al diritto nazionale, nella controversia in esame **[Or. 12]**, i prezzi di acquisto corrisposti dalla ricorrente ai fornitori a monte rappresentino la base imponibile per le forniture della ricorrente ai produttori. Come correttamente ritenuto dal FA, ciò emergerebbe dall'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, in combinato disposto con il paragrafo 4, primo periodo, punto 1, dell'UStG. Onde evitare ripetizioni, questo Collegio si richiama al riguardo alla propria ordinanza di rinvio XI R 5/17 di pari data.

36 **III. Valutazione in base al diritto dell'Unione**

Tuttavia, la compatibilità con il diritto dell'Unione della valutazione descritta al punto B.II. e fondata sul diritto nazionale, appare dubbia sotto vari profili a norma dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.

- 37 1. Se, sulla base dell'obbligo assunto nel punto 6.3 del contratto, che eccede, sotto il profilo temporale, l'obbligo di cui all'articolo 11, paragrafo 1, lettera c), punto 3, del regolamento (CE) n. 2200/96, la Corte dovesse giungere alla conclusione che - in circostanze come quelle del procedimento principale - sussista, dal punto di vista del diritto dell'Unione, una permuta con integrazione in

denaro, posto che, con riferimento alla permuta, il diritto dell'Unione non contempla alcun regime speciale per la base imponibile paragonabile all'articolo 10, paragrafo 2, secondo periodo, dell'UStG, la base imponibile dovrebbe essere stabilita a norma dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388/CEE [v. sentenze della Corte del 3 luglio 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, EU:C:2001:372, (omissis), punto 17, e del 26 settembre 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, (omissis), punto 38]. In base a tale disposizione, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore per la cessione da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni. **[Or. 13]**

- 38 a) Occorrerebbe così tener conto dell'obbligo di fornitura assunto dai produttori dal momento che questi ultimi se ne sono fatti carico unicamente in ragione della fornitura e la base imponibile di una fornitura di beni è costituita da tutto ciò che il fornitore riceve a titolo di corrispettivo in nesso diretto con la fornitura, se può essere espresso in denaro e se è un valore soggettivo [v. sentenza della Corte del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, EU:C:1988:508, (omissis) punti 12 e 16].
- 39 b) Nella specie, tale condizione ricorre con riferimento alla fornitura a prezzo agevolato da parte della ricorrente e all'obbligo assunto dai produttori di fornirle frutta e verdura prodotte. Nel caso controverso, a fronte della fornitura dei beni, la ricorrente ha ottenuto dal rispettivo produttore l'integrazione in denaro e un impegno a fornire i prodotti; la base imponibile per la prestazione ulteriore sarebbe la differenza con il prezzo di acquisto della ricorrente [v. sentenza della Corte del 2 giugno 1994, *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, (omissis), punto 19]; infatti, nel contratto succitato, i produttori si impegnano a effettuare in futuro delle forniture [v., sul punto, sentenze della Corte del 3 settembre 2009, *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, (omissis) punti 31 e 33, e *Serebryannay vek*, EU:C:2013:599, (omissis), punto 41].
- 40 c) Tuttavia, sotto il profilo del diritto dell'Unione, vi è motivo di dubitare già della stessa sussistenza di una permuta con integrazione in denaro, posto che un (più breve) obbligo di fornitura a carico dei produttori sussiste comunque in base allo statuto fondato sul diritto dell'Unione [v. articolo 11, paragrafo 1, lettera c), punto 3, del regolamento (CE) n. 2200/96].
- 41 d) Inoltre a tale valutazione potrebbe ostare il fatto che **[Or. 14]** l'imposta per le future forniture di frutta e verdura può divenire esigibile solo quando siano noti tutti gli elementi rilevanti del fatto generatore dell'imposta, ossia della futura fornitura. Onde evitare ripetizioni, questo Collegio si richiama alla propria ordinanza di rinvio XI R 5/17 di pari data.
- 42 2. A prescindere dai suesposti rilievi, la lettera b) della prima questione pregiudiziale è volta ad acclarare se, nelle circostanze di cui al procedimento principale, un aiuto finanziario erogato all'organizzazione dei produttori a fronte

della fornitura utilizzando il fondo di esercizio a norma dell'articolo 15 del regolamento (CE) n. 2200/96 costituisca una «sovvenzion[e] direttamente conness[a] con il prezzo della fornitura» da parte di un «terzo». Allo scopo di evitare ripetizioni, questo Collegio si richiama alla propria ordinanza di rinvio XI R 5/17 di pari data.

- 43 3. Ove, secondo la Corte, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nel caso di concessione di aiuti finanziari, la base imponibile dovesse ricomprendere soltanto gli importi versati dal produttore, resterebbe ancora dubbio se il diritto dell'Unione osti all'applicazione della base imponibile minima di cui all'articolo 10, paragrafo 5, dell'UStG.
- 44 a) Anche nella misura in cui il procedimento in esame riguarda operazioni compiute dopo il 12 agosto 2006, la disposizione di cui trattasi rappresenta una misura particolare nazionale di deroga ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE (omissis). Pertanto, essa continua ad essere indicata dalla Commissione nella propria rassegna delle deroghe vigenti al 1° gennaio 2018 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/tabie_derogations/vat__index_derogations_en.pdf) quale deroga all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388/CEE. Essa **[Or. 15]** può pertanto continuare ad essere altresì applicata solo se è strettamente necessaria alla prevenzione degli abusi e delle evasioni fiscali [v. sentenza della Corte del 29 maggio 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, (omissis), punti 22 e seg. e 25 e seg.; (omissis)].
- 45 b) In linea di principio, in caso di operazioni tra congiunti, esiste un certo rischio di frode o di evasione fiscale che ammette l'applicazione della base imponibile minima. Nel caso di specie, il corrispettivo dovuto dai produttori non è in linea con le condizioni di mercato con conseguente contrazione delle entrate IVA (e quindi anche delle risorse proprie dell'Unione provenienti da essa) ove la base imponibile ricomprendesse soltanto il prezzo di vendita ridotto dell'importo della sovvenzione e non la sovvenzione.
- 46 c) Non sussiste invece rischio di abuso di diritto o evasione fiscale laddove, dalle circostanze oggettive, emerge che il contribuente ha agito correttamente [v. sentenza della Corte Skripalle, EU:C:1997:263, (omissis) punto 26].
- 47 d) Pertanto, l'applicazione della base imponibile minima prevista nell'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, dell'UStG potrebbe risultare inammissibile qualora il fornitore eroghi la prestazione a condizioni agevolate in ragione dell'aiuto finanziario da esso percepito a fronte di essa. Da qui sorge la seconda questione pregiudiziale.
- 48 4. La terza questione pregiudiziale è volta a chiarire se l'applicazione della base imponibile minima sia ammissibile benché il destinatario della prestazione abbia diritto alla detrazione totale dell'imposta a monte laddove si discuta della

fornitura a prezzo agevolato **[Or. 16]** di beni di investimento soggetti alla rettifica delle deduzioni (articolo 20 della direttiva 77/388/CEE).

- 49 a) A questo riguardo, anche con riferimento alle operazioni compiute sino al 12 agosto 2006, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale; in prosieguo: il «BFH») traspone certamente la giurisprudenza emessa sull'articolo 80 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo cui la base imponibile minima non si applica in caso di prestazioni a favore di un imprenditore che abbia diritto alla detrazione totale dell'imposta a monte [v. sentenza della Corte del 26 aprile 2012, *Balkan and Sea Properties e Provadinvest*, C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, (omissis)], essenzialmente anche sulle misure particolari nazionali di cui all'articolo 10, paragrafo 5, dell'UStG fondate, anche per le operazioni a partire dal 13 agosto 2006, sull'articolo 27, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE (omissis).
- 50 b) Tuttavia, sino ad oggi, il BFH è partito dall'assunto che l'applicazione della base imponibile minima di cui all'articolo 10, paragrafo 5, dell'UStG sia consentita anche in caso di forniture a destinatari aventi diritto alla detrazione integrale dell'imposta a monte, qualora la detrazione dell'imposta a monte azionata dal destinatario della prestazione sia soggetta a rettifica ai sensi dell'articolo 15a dell'UStG (omissis). Il BFH ritiene che, a tal proposito, potrebbe sussistere il rischio di abusi ed evasioni fiscali (omissis). Qualora, ad esempio, successivamente all'acquisto del bene di investimento, un agricoltore soggetto a imposizione ordinaria passi dal regime di tassazione ordinaria al regime di tassazione in ragione dell'aliquota media, ciò comporterebbe, a norma dell'articolo 15a, paragrafo 7, dell'UStG una rettifica ([OMISSIS]), **[Or. 17]** da compiersi poi sulla base di un'imposta a monte fondata su una base imponibile ridotta. Il BFH ne ha desunto il rischio di evasione fiscale.
- 51 c) Sotto il profilo del diritto dell'Unione è dubbio se tale posizione corrisponda a quella espressa dalla Corte nella sentenza *Balkan and Sea Properties e Provadinvest* [EU:C:2012:248, (omissis)] che non contiene una siffatta limitazione.
- 52 5. In considerazione dei filoni motivazionali tra loro autonomi, tutte le questioni pregiudiziali sono rilevanti ai fini della decisione.
- 53 6. Il fondamento normativo del rinvio alla Corte è costituito dall'articolo 267, terzo comma, TFUE.

(omissis)