

Causa C-427/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

11 luglio 2023

Giudice del rinvio:

Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

3 luglio 2023

Ricorrente:

Határ Diszkont Kft.

Resistente:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

Oggetto del procedimento principale

Ricorso amministrativo proposto avverso la decisione della Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane), con la quale la stessa ha confermato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado in cui quest'ultima aveva qualificato come operazione indipendente e, pertanto, assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA), l'attività di rimborso dell'IVA relativa a cessioni di beni effettuate dalla ricorrente.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il giudice del rinvio chiede, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, se è conforme con il diritto dell'Unione, in particolare con la direttiva 2006/112/CE: a) la prassi di uno Stato membro di considerare l'attività di rimborso dell'IVA ai viaggiatori stranieri come una prestazione di servizi indipendente per la quale l'IVA deve ripercuotersi

conformemente alle norme generali; b) la prassi di uno Stato membro secondo cui la commissione di gestione per il rimborso dell'IVA non si considera esente dall'imposta; c) la prassi di uno Stato membro secondo cui l'IVA sulla commissione di gestione è dovuta anche retroattivamente, e d) la prassi di uno Stato membro di considerare come base imponibile dell'IVA il valore indicato come esente sulle fatture emesse relative alla commissione di gestione.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se sia conforme all'articolo 1, paragrafo 2, all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), all'articolo 78 e all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), la prassi di uno Stato membro che considera prestazione di servizi indipendente, distinta dalla cessione di beni esente dall'imposta, la gestione del rimborso dell'IVA ai viaggiatori stranieri — comprendente le formalità amministrative che vanno dalla compilazione dei moduli standard di richiesta di rimborso dell'IVA fino al rimborso di tale imposta —, per cui l'IVA deve essere ripercossa e versata secondo le norme generali, in una situazione in cui la riscossione e la fatturazione della commissione di gestione, equivalente a una percentuale dell'IVA da rimborsare, avvengono contemporaneamente al rimborso dell'IVA, in un momento diverso da quello della cessione e della fatturazione dei beni e successivo al pagamento da parte dell'acquirente del corrispettivo per i beni e alla loro partenza per un paese non appartenente all'Unione europea.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia conforme all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA la prassi di uno Stato membro in forza della quale la commissione addebitata per la gestione del rimborso dell'IVA a seguito di una cessione di beni effettuata a favore di viaggiatori stranieri non è considerata esente dall'imposta in quanto «operazione relativa ai pagamenti o ai crediti».
- 3) In caso di risposta affermativa alla prima e alla seconda questione, se sia conforme al principio della tutela del legittimo affidamento, quale principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, la prassi di uno Stato membro in forza della quale l'emittente delle fatture relative alla commissione di gestione è tenuto a versare l'IVA anche retroattivamente, sebbene l'autorità tributaria lo abbia già controllato più volte negli anni precedenti l'ispezione e, nel corso di tali controlli, abbia verificato, ma senza sollevare obiezioni, la prassi dallo stesso seguita di considerare la commissione di gestione come esente da IVA e non lo abbia informato che era cambiata la normativa dello Stato membro in vigore fino al 31 dicembre 2007, la quale menzionava espressamente, tra i servizi esenti da imposta, il «rimborso dell'imposta a favore dei viaggiatori stranieri gestita dall'operatore in base a una specifica normativa».

- 4) In caso di risposta affermativa alle questioni dalla prima alla terza, se sia conforme alle disposizioni degli articoli 73 e 78 della direttiva IVA la prassi dell'autorità tributaria di uno Stato membro di considerare come base imponibile dell'IVA il corrispettivo che figura come esente nelle fatture emesse in relazione alla commissione di gestione, base imponibile sulla quale, conformemente alla decisione dell'autorità tributaria, l'emittente delle fatture deve pagare l'IVA secondo le norme generali, sebbene il corrispettivo pagato dai viaggiatori stranieri non comprenda tale importo.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articolo 1, paragrafo 2, articolo 2, paragrafo 1, articolo 24, paragrafo 1, articolo 73, articolo 78, articolo 135, paragrafo 1 e articolo 146, paragrafo 1.

Giurisprudenza della Corte di giustizia fatta valere

Sentenze del 6 ottobre 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); del 14 settembre 2006, Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563); del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730); del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722); del 15 maggio 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); del 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), e dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»)

Ai sensi del suo articolo 70, paragrafo 1, in caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi, la base imponibile comprende:

«(...)

- b) le spese accessorie sostenute 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 (...).

Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA, sono esenti dall'imposta:

«(...)

- d) le prestazioni di servizi relative ai pagamenti, ai giroconti, agli assegni e ad altri crediti pecuniari e strumenti finanziari, compresa la loro negoziazione, ad eccezione del recupero dei crediti (crediti esigibili);
- e) le prestazioni di servizi relative a mezzi di pagamento con valore liberatorio ungheresi e stranieri, compresa la loro negoziazione (...).

Ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, della legge sull'IVA, «sono esentate dall'imposta le cessioni di prodotti spediti per posta o trasportati a partire dal territorio nazionale verso un paese al di fuori della Comunità, a condizione che la spedizione o il trasporto:

- a) siano effettuati dal fornitore stesso o da un terzo che agisce per suo conto;
- b) siano effettuati dall'acquirente stesso o da un terzo che agisce per suo conto se sono soddisfatte le condizioni ulteriori previste dai paragrafi 3 e 4 o dagli articoli 99 e 100 della presente legge».

Ai sensi dell'articolo 99, paragrafo 1, della legge sull'IVA, «quando l'acquirente è un viaggiatore straniero e i beni ceduti (...) fanno parte del suo bagaglio personale o di viaggio, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 98, paragrafo 1, occorre che:

(...)

- b) il viaggiatore straniero dimostri il suo status mediante documenti di viaggio in corso di validità o con altri atti pubblici in corso di validità (...) che hanno la funzione di identificare la persona (...);
- c) il fatto che i beni hanno lasciato il territorio comunitario sia attestato dall'autorità competente per l'uscita dei prodotti della Comunità, apponendo un visto e un timbro sul modulo fornito a tal fine (...), dietro contestuale presentazione dei beni e dell'originale della fattura che conferma l'esecuzione della cessione dei beni.

(2) Per poter beneficiare dell'esenzione, il venditore dei beni deve, oltre all'emissione di una fattura, compilare un modulo di domanda di rimborso dell'imposta su richiesta del viaggiatore straniero.

(...)

(4) L'esenzione dall'imposta è soggetta alla condizione:

(...)

- b) qualora l'imposta sia stata ripercossa al momento della cessione dei beni, che il venditore rimborsi detta imposta al viaggiatore straniero, conformemente ai paragrafi da 5 a 8.

(5) Il viaggiatore straniero personalmente o il mandatario che agisce in nome e per conto di quest'ultimo può chiedere il rimborso dell'imposta al venditore dei beni.

(...)

(8) Il venditore dei beni è altresì tenuto a garantire che la fattura attestante che la cessione di beni è stata effettuata non dia luogo a una nuova domanda di rimborso dell'imposta. A tal fine, prima di restituire [al viaggiatore] l'originale della fattura, egli deve apporre su quest'ultima l'indicazione "IVA assolta" e farne una copia della fattura recante tale indicazione, copia che è tenuto a conservare nei suoi archivi».

Ai sensi dell'articolo 102, paragrafo 1, della legge sull'IVA, «sono esentate dall'imposta le prestazioni di servizi – ad eccezione delle prestazioni esenti a norma degli articoli 85, paragrafo 1, e 86, paragrafo 1 – quando sono direttamente connesse ai beni

(...)

b) che, soggetti al regime dell'esportazione, lasciano il territorio comunitario e detta uscita è certificata dall'autorità ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, lettera a)».

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Nel 2020 la ricorrente, nei suoi locali commerciali situati nei pressi del confine fra l'Ungheria e la Serbia, ha venduto diversi beni per un importo complessivo elevato a viaggiatori stranieri residenti in Serbia e ha rimborsato l'IVA relativa alle vendite, per un importo di 298 328 000 fiorini ungheresi (HUF). A titolo di gestione delle formalità per del rimborso dell'IVA, ha addebitato ai viaggiatori stranieri che avevano effettuato gli acquisti una commissione di gestione pari al 15% dell'IVA rimborsata. Nelle sue dichiarazioni IVA, la ricorrente ha incluso il fatturato proveniente dalla commissione di gestione come prestazione esente in ragione della sua natura di interesse pubblico o di altra natura speciale.
- 2 Alla data della vendita, i viaggiatori stranieri, secondo i moduli timbrati di domanda di rimborso dell'imposta, portavano fuori dal territorio ungherese i beni acquistati; le fatture recavano l'indicazione «IVA assolta». La ricorrente, in un momento successivo all'esportazione, rimborsava ai viaggiatori stranieri l'intero importo dell'IVA ripercosso indicato nelle fatture. Alla data del rimborso dell'IVA, la ricorrente emetteva fatture di pagamento in contanti corrispondenti alla commissione di gestione del 15 %, il cui pagamento era attestato dagli scontrini. Sulle fatture di pagamento in contanti figurava «commissione di gestione» quale denominazione dell'operazione economica.

- 3 Nell'ambito di un controllo effettuato per l'esercizio 2020 riguardante, tra l'altro, l'IVA, l'autorità tributaria di primo grado ha più volte invitato la ricorrente a indicare il contenuto effettivo delle fatture emesse corrispondenti alla commissione di gestione. Nelle sue dichiarazioni, la ricorrente ha sempre sostenuto che la prestazione di servizi controversa era esente dall'imposta, cambiando tuttavia più volte il suo parere sul motivo dell'esenzione.
- 4 Dalle dichiarazioni della ricorrente risulta che quest'ultima ha classificato il servizio in modo errato dal punto di vista statistico.
- 5 Prima del controllo, la ricorrente aveva chiesto al Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Dipartimento principale dei rapporti con gli amministrati e l'informazione della direzione centrale dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) se la commissione di gestione relativa al rimborso dell'IVA fosse esente nel caso in cui non fosse stata riscossa al momento dell'acquisto. Nella sua risposta, il dipartimento principale sopra menzionato ha affermato che la commissione di gestione è un costo accessorio alla cessione di beni, costo che deve essere fatturato al viaggiatore straniero che effettua l'acquisto come esente dall'imposta, purché siano soddisfatti i requisiti per l'esenzione fiscale per quanto riguarda l'operazione sottostante.
- 6 La ricorrente ha contestato il fatto che l'importo dell'IVA debba essere determinato sulla base dell'importo fatturato come importo netto, sostenendo che le entrate percepite a titolo di commissione di gestione comprendevano anche l'importo dell'IVA.
- 7 Nella sua decisione del 22 luglio 2022, l'autorità tributaria di primo grado ha accertato una differenza d'imposta a carico alla ricorrente, considerata un ammanco fiscale, per un importo di HUF 12 040 000. Secondo tale decisione, l'attività della ricorrente sopra citata era di natura meramente amministrativa, e non rappresentava un servizio contabile, e la stessa non aveva dimostrato che il servizio di gestione fosse esente da IVA. L'autorità tributaria di primo grado ha sottolineato come fosse la stessa ricorrente a trattare il servizio di gestione come una prestazione di servizi indipendente e che non lo includeva nella base imponibile della cessione dei beni, né indicava la data in cui avveniva tale cessione come data di esecuzione del suddetto servizio.
- 8 La ricorrente ha proposto un ricorso amministrativo avverso tale decisione dinanzi all'autorità resistente nella presente causa, la quale, con decisione del 27 ottobre 2022, ha confermato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado. Secondo la resistente, le informazioni richieste in precedenza dalla ricorrente vertevano su una questione sollevata da quest'ultima in termini estremamente ampi, nella quale non menzionava il fatto fondamentale che, nel suo caso specifico, la cessione di beni e la prestazione del servizio erano del tutto separate l'una dall'altra e non avvenivano nello stesso momento, che il servizio fornito non era un requisito per

poter richiedere il rimborso dell'IVA e che i viaggiatori stranieri non avevano nemmeno richiesto tale servizio.

- 9 La ricorrente ha proposto ricorso amministrativo avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 10 La **ricorrente** sostiene che la commissione di gestione oggetto della presente controversia è esente dall'IVA ai sensi dell'articolo 102, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'IVA, in quanto prestazione di servizi direttamente connessa a beni la cui uscita dal territorio della Comunità è stata certificata dall'autorità tributaria. La commissione di gestione costituisce una spesa direttamente accessoria alla cessione di beni esente da IVA ed è pertanto esente da IVA.
- 11 La ricorrente sottolinea che, in quanto venditore, essa vendeva i beni a viaggiatori stranieri (acquirenti), che gli acquirenti pagavano un corrispettivo per detti beni e che essa si impegnava a rimborsare loro l'IVA relativa al corrispettivo versato per tali beni se i viaggiatori stranieri dimostravano, presentando il modulo di domanda di rimborso dell'imposta, che i beni avevano lasciato il territorio della Comunità, a condizione che pagassero alla ricorrente stessa, a titolo di commissione di gestione, il 15 % dell'IVA rimborsata, cosicché la clausola relativa alla commissione di gestione costituiva parte integrante del contratto di vendita.
- 12 Secondo la ricorrente, il prezzo di acquisto finale era determinato sostanzialmente tenendo conto del rimborso dell'IVA e le clausole dei contratti di compravendita di cui trattasi nella presente controversia erano pienamente soddisfatte con tale rimborso. Il requisito della simultaneità non figura nel testo della legge sull'IVA.
- 13 La ricorrente invoca la sentenza nella causa C-432/15, Baštová, che corrobora l'idea che, nella presente causa, la cessione di beni costituisce la prestazione principale e che il servizio di gestione fornito nell'ambito del rimborso dell'IVA è considerato una spesa accessoria alla cessione.
- 14 Secondo la ricorrente, il principio della tutela del legittimo affidamento, sancito più volte nella giurisprudenza della Corte, è stato violato in quanto l'autorità tributaria aveva esaminato in quattro occasioni negli anni precedenti all'ispezione i suoi versamenti fiscali a titolo di IVA e aveva dimostrato che la commissione di gestione veniva trattata come un ricavo esente da IVA ed era stata altresì fatturata in quanto tale. Nell'ipotesi in cui non fosse applicabile nessuno dei motivi di esenzione invocati dalla ricorrente, l'autorità resistente, in virtù del principio di tutela del legittimo affidamento, non potrebbe neppure reclamare retroattivamente il pagamento dell'IVA non ripercossa in precedenza dalla ricorrente.
- 15 La ricorrente ha proposto lo svolgimento di un rinvio pregiudiziale al fine di risolvere quattro questioni.

- 16 Secondo l'**autorità resistente**, solo la ricorrente considera come una prestazione di servizi l'obbligo giuridico, gravante sull'operatore che vende a viaggiatori stranieri, di rimborsare l'IVA sulle merci che lasciano il territorio attraverso la frontiera doganale qualora siano soddisfatti i requisiti di legge e, a parere di detta autorità, poiché le cessioni di beni si perfezionano anche senza tale prestazione, non si tratterebbe in alcun caso di «prestazioni di servizi inerenti» a tali cessioni. Secondo la resistente, nella presente causa non esiste una norma di diritto sostanziale che stabilisca che la prestazione di servizi in questione sia esente dall'imposta.
- 17 Nel corso del precedente procedimento amministrativo, la ricorrente non aveva sostenuto di aver concluso contratti di compravendita di alcun tipo con i viaggiatori stranieri che erano suoi clienti. La prestazione di servizi si basava su una decisione unilaterale della ricorrente, senza che i clienti ne avessero fatto richiesta, e, in sostanza, era fornita dalla ricorrente come requisito per il rimborso dell'imposta.
- 18 Il fatto che l'importo effettivamente pagato come corrispettivo dei beni in seguito cambiasse a causa del rimborso dell'IVA non modifica la circostanza che il corrispettivo fosse stato versato dagli acquirenti al momento dell'acquisto. La cessione di beni si perfezionava in virtù del fatto che i clienti pagavano il corrispettivo, entravano in possesso dei beni e li trasferivano in un paese non appartenente all'Unione europea, completando così l'operazione.
- 19 L'autorità resistente non ritiene giustificato il procedimento pregiudiziale.

Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale

- 20 Nella presente controversia, il giudice del rinvio è chiamato a pronunciarsi sulla questione, che richiede un'interpretazione del diritto dell'Unione, se il rimborso dell'IVA effettuato in cambio di una commissione di gestione sia accessorio alla cessione di beni esente dall'imposta effettuata a favore di viaggiatori stranieri e debba pertanto essere considerato una prestazione di servizi esente, o se debba essere considerato come una prestazione di servizi indipendente e, di conseguenza, imponibile.
- 21 Per quanto riguarda la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio ritiene che la gestione controversa sia una prestazione di servizi accessoria alla cessione di beni esente e, tenuto conto del fatto che la cessione di beni a un viaggiatore straniero rappresenta un'esportazione di beni, essa costituisce allo stesso tempo una prestazione di servizi direttamente connessa a tale esportazione di beni e sia pertanto esente da IVA ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA.
- 22 Per quanto concerne le considerazioni relative alla prova dell'esenzione, il giudice del rinvio ritiene che la Corte di giustizia si sia già pronunciata al riguardo nel senso che la natura dell'attività determina oggettivamente l'esistenza di

un'esenzione all'esportazione, che si applica anche ad una prestazione di servizi direttamente connessa all'esportazione di beni.

- 23 In merito alla seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio sottolinea che, nell'ipotesi in cui l'autorità tributaria abbia correttamente ritenuto che la prestazione di servizi controversa costituisca una prestazione di servizi indipendente, dovrà decidere se, per qualche motivo, detta prestazione di servizi sia esente dall'imposta.
- 24 L'articolo 86, paragrafo 1, lettera d), della legge sull'IVA, che è la normativa ungherese che recepisce l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, elenca i servizi finanziari che sono esenti dall'IVA, e la questione mira a chiarire se il servizio fornito dalla ricorrente, che riguarda la richiesta di rimborso dell'IVA da parte dei suoi clienti, viaggiatori stranieri, possa essere, per tale motivo, esente dall'imposta. L'interpretazione della disposizione della direttiva IVA spetta alla Corte di giustizia.
- 25 La ricorrente invoca la sentenza *Elmeka*, pronunciata nelle cause riunite da C-181/04 a C-183/04, in merito al principio di tutela del legittimo affidamento. Da tale sentenza si evince che il giudice del rinvio deve stabilire se, sulla base dell'esito dei precedenti controlli fiscali, la ricorrente potesse ragionevolmente presumere che la prestazione di servizi controversa fosse esente dall'imposta.
- 26 Alla luce della posizione sostenuta nei controlli fiscali, che emerge chiaramente dagli atti e che è rimasta invariata nel corso degli anni, secondo la quale la ricorrente aveva regolarmente emesso fatture esenti dall'IVA per il servizio di gestione, il giudice del rinvio dubita che sia compatibile con il principio del diritto dell'Unione di tutela del legittimo affidamento il fatto che la ricorrente debba versare l'IVA anche retroattivamente per questa stessa operazione, senza che l'autorità tributaria l'abbia previamente informata di una modifica della sua posizione precedente.
- 27 Circa il metodo di calcolo del debito IVA, il giudice del rinvio richiama le sentenze *MyTravel* (C-291/03) e *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13). Secondo tale giurisprudenza, è contrario ai principi fondamentali del sistema dell'IVA obbligare la ricorrente a versare un'IVA che non ha percepito dai consumatori finali.
- 28 Poiché è evidente che la ricorrente non ha la possibilità di ripercuotere *a posteriori* sui clienti, viaggiatori stranieri, l'IVA che l'autorità tributaria le ordina di pagare per la commissione di gestione, il giudice del rinvio, sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia precedentemente citata, ritiene altresì discutibile la posizione dell'autorità tributaria di considerare la commissione di gestione come un importo netto, invece di considerarla come un importo lordo comprensivo anche dell'IVA.
- 29 Di conseguenza, secondo il giudice del rinvio, a seguito della decisione dell'autorità tributaria, la ricorrente è tenuta a versare un'IVA che non può

addebitare, il che sarebbe contrario al principio fondamentale secondo cui l'IVA grava sul consumatore finale.

DOCUMENTO DI LAVORO