

Causa C-234/24**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

27 marzo 2024

Giudice del rinvio:

Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa)

Data della decisione di rinvio:

27 marzo 2024

Ricorrente in cassazione:

Brose Prievidza spol.

Resistente in cassazione:

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia

Oggetto del procedimento principale

Oggetto del ricorso in cassazione è la sentenza dell'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo di Sofia; in prosieguo: l'«ASSG») n. 4639 dell'11 luglio 2023 nella causa amministrativa n. 10613/2022, con la quale è stato respinto il ricorso proposto dalla società Brose Prievidza avverso la decisione n. P-22221122043497-004-001 del 15 luglio 2022 avente ad oggetto una domanda di compensazione e rimborso, confermata dalla decisione n. 1568 del 3 ottobre 2022 del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia (Direttore della Direzione «Impugnazioni e prassi tributaria e della previdenza sociale» di Sofia, Bulgaria) (in prosieguo: il «Direttore»), presso la Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (amministrazione centrale dell'Agenzia delle entrate, Bulgaria) (in prosieguo: la «decisione»). Con detta decisione veniva negato il rimborso dell'IVA versata per un importo di 24 251,92 leva bulgari (BGN) con riguardo al periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021 e derivante dalla fattura n. 703047 del 7 giugno 2021, che la società BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (in prosieguo: la «Brose Coburg»), registrata in Bulgaria ai sensi dello Zakon za danak varhu

dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDS»), aveva emesso nei confronti della ricorrente per la vendita di attrezzatura (strumenti, utensileria) – «Set di mandrini conforme all'allegato S-T 08-P-9965 – Supporto automatizzato per componenti nel sistema di saldatura».

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione; articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se, ai sensi della direttiva 2008/9, sussista un diritto al rimborso dell'IVA versata, richiesto dal destinatario di una cessione di attrezzatura (utensileria), qualora il bene ceduto non abbia lasciato il territorio dello Stato membro del fornitore e detta cessione sia stata artificialmente separata dalle cessioni intracomunitarie, al medesimo destinatario, dei beni prodotti con l'impiego di tale attrezzatura.

Disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione e giurisprudenza

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articolo 138, paragrafo 1, lettere a) e b), articoli da 168 a 171

Direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro: articoli 3 e 4

Sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea del 25 febbraio 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93); del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49); del 21 febbraio 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), e del 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2008:108)

Disposizioni pertinenti del diritto nazionale

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, in prosieguo: lo «ZDDS»), in vigore dal 1° gennaio 2007: articolo 53, paragrafi da 1 a 3, articolo 68, paragrafi 1 e 2, articolo 69, paragrafi 1 e 2, articolo 81, paragrafi 1 e 2, articolo 128

Naredba n. N-9 del 16 dicembre 2009 sul rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro dell'Unione

europea (in prosieguo: il «regolamento n. N-9»): articolo 1, paragrafi 1 e 2, articolo 2, paragrafo 1

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La Brose Prievidza è una società costituita in Slovacchia, ivi registrata e stabilita ai fini dell'IVA. Essa produce comandi per finestre, moduli per porte e dispositivi di sollevamento e acquista i componenti necessari per la sua attività, i quali costituiscono oggetto di cessioni intracomunitarie, presso la società bulgara «Integrated Micro-Electronics Bulgaria» EOOD (in prosieguo: la «IME Bulgaria») con sede a Botevgrad.
- 2 La IME Bulgaria riceveva un ordinativo da parte della Brose Coburg (società costituita in Germania, registrata ai fini dell'IVA sia in Germania sia in Bulgaria e collegata con la Brose Prievidza) per la fabbricazione di attrezzatura speciale (utensileria) destinata alla produzione dei componenti da fornire alla ricorrente.
- 3 Dopo aver evaso l'ordinativo, la IME Bulgaria emetteva la fattura n. 4921038649 il 14 maggio 2020 nei confronti della Brose Coburg per un importo netto di EUR 62 000 oltre IVA pari a BGN 24 000, indicando il numero di partita IVA bulgaro della società destinataria. L'attrezzatura speciale fatturata passava in proprietà del cliente, pur restando fisicamente presso la società cedente, IME Bulgaria, che la utilizza per fabbricare prodotti esclusivamente per la Brose Prievidza.
- 4 In data 7 giugno 2021, la Brose Coburg trasferiva la proprietà dell'attrezzatura alla Brose Prievidza, emettendo la rispettiva fattura controversa n. 703047 per un importo netto di EUR 62 000 oltre IVA pari a BGN 24 251,92.
- 5 Il 10 marzo 2022 la Brose Prievidza chiedeva, ai sensi della direttiva 2008/9 e del regolamento n. N-9, con riguardo al periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021, il rimborso dell'IVA versata pari a BGN 24 251,92, come indicato in fattura.
- 6 La richiesta della Brose Prievidza veniva respinta con la decisione impugnata dinanzi all'ASSG con la seguente motivazione, contenuta sia nella decisione sia nella decisione confermativa del Direttore: la cessione dell'attrezzatura e dei prodotti finali costituivano un'unica operazione inscindibile dal punto di vista economico, nella quale l'attrezzatura (utensileria) perderebbe la sua rilevanza economica a seguito della fabbricazione del prodotto finale. Dato che la ricorrente avrebbe ricevuto i prodotti finali fabbricati dalla IME Bulgaria a titolo di cessione intracomunitaria, anche la prestazione accessoria, consistente nella cessione dell'utensileria, dovrebbe essere trattata come tale.
- 7 Si è ritenuto che l'emissione di una fattura relativa alla cessione dell'attrezzatura non modificasse l'obiettivo economico della Brose Prievidza consistente nell'ottenere i componenti oggetto delle cessioni intracomunitarie. La fatturazione controversa, relativa alle attrezzature presenti in Bulgaria e ivi utilizzate, non

concernerebbe un contratto di cessione, bensì, in sostanza, un contratto di finanziamento dell'acquisto dell'attrezzatura. Ciò discenderebbe dal fatto che l'operazione non è correlata ad alcun pagamento: nessun corrispettivo sarebbe previsto per il ricevimento e l'utilizzazione da parte del partner contrattuale bulgaro. A tal riguardo, si è considerato che il partner straniero non è né il destinatario né l'utilizzatore effettivo dell'attrezzatura prodotta, pur avendone pagato il prezzo. Ne conseguirebbe che l'acquirente è un proprietario in senso formale, in quanto il soggetto cedente (la società bulgara IME Bulgaria) avrebbe utilizzato l'attrezzatura speciale ai fini della fabbricazione dei prodotti finali, esercitando controllo e supervisione su di essa.

- 8 Nel procedimento, il giudice di primo grado (ASSG) motivava il rigetto del ricorso avverso la decisione affermando che, sebbene la ricorrente soddisfacesse le condizioni per il rimborso dell'IVA fatturata nei confronti di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione e ivi registrato ai fini dell'IVA conformemente alla direttiva 2008/9 e all'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. N-9, tali disposizioni non troverebbero però applicazione agli importi a titolo di IVA illegittimamente esposta in fattura, anche con riguardo alle cessioni intracomunitarie effettuate.
- 9 Il giudice di primo grado fondava la sua decisione sull'interpretazione della direttiva IVA fornita dalle sentenze della Corte di giustizia nelle cause C-349/96 e C-41/04. L'ASSG riteneva che, come affermato nelle suddette sentenze, un'operazione consistente in una prestazione unica dal punto di vista economico non dovrebbe essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. In particolare, una prestazione dovrebbe essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni della prestazione principale offerta dal prestatore.
- 10 L'ASSG condivideva le osservazioni dell'amministrazione tributaria secondo cui nel caso di specie ricorre proprio tale ipotesi perché la cessione dell'utensileria sarebbe accessoria alle cessioni intracomunitarie dei componenti fabbricati dalla IME Bulgaria per conto della Brose Priedviza e ad essa ceduti. Ciò sarebbe suffragato dall'ordinativo fatto al produttore di attrezzatura, la IME Bulgaria, contenuto nel fascicolo, dal quale si evincerebbe chiaramente che la produzione dell'attrezzatura sarebbe stata commissionata da un soggetto appartenente al Gruppo Brose collegato con il destinatario al solo scopo di fabbricare i componenti necessari per le attività della Brose Priedviza, e che sia la fabbricazione dell'attrezzatura sia quella dei componenti sarebbero state effettuate dallo stesso cedente, la società IME Bulgaria. Una volta fabbricata, l'attrezzatura veniva trasferita in proprietà alla Brose Coburg e successivamente da quest'ultima alla ricorrente, ma gli attrezzi non avrebbero lasciato la Bulgaria e sarebbero stati utilizzati dalla IME Bulgaria, società cedente, esclusivamente ai fini della realizzazione degli ordinativi fatti dalla ricorrente relativi alla fabbricazione dei componenti.

- 11 Pertanto, la fabbricazione e la cessione dei componenti costituivano lo scopo principale delle operazioni intercorrenti tra la Brose Prievidza e la IME Bulgaria, mentre la cessione dell'attrezzatura avrebbe una natura accessoria che contribuirebbe all'effettuazione delle cessioni intracomunitarie in cui consisteva la prestazione principale; gli attrezzi perderebbero il loro significato economico a seguito della fabbricazione dei prodotti finali. La prestazione accessoria dovrebbe essere trattata, ai fini fiscali, allo stesso modo della prestazione principale. Tale regime fiscale troverebbe fondamento nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, secondo la quale due o più cessioni distinte dal punto di vista formale, che potrebbero essere effettuate separatamente e quindi, di volta in volta, imponibili oppure esenti, andrebbero considerate, in determinate circostanze, come un'unica operazione qualora non siano indipendenti l'una dall'altra. In tali casi, alla prestazione accessoria si applicherebbe la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (affermazioni tratte dalla sentenza nella causa C-41/04, punto 21). Al riguardo sarebbe irrilevante il fatto che il pagamento delle prestazioni principale e accessoria non venga effettuato unitariamente oppure che coloro i quali eseguono la prestazione principale e quella controversa siano diversi dal punto di vista formale.
- 12 Ove la cessione dei prodotti finali costituisca una cessione intracomunitaria, anche la cessione dell'utensileria fatturata avrebbe carattere intracomunitario, con la conseguenza che sarebbe assoggettata all'aliquota zero in forza dell'articolo 53, paragrafo 1, dello ZDDS. Pertanto, sarebbe immune da vizi la decisione dell'amministrazione tributaria, a tenore della quale il soggetto cedente non avrebbe potuto esporre l'IVA nella fattura controversa con riguardo alla cessione dell'attrezzatura, alla luce delle cessioni intracomunitarie dei prodotti finali per i quali l'attrezzatura era stata utilizzata. La ricorrente non avrebbe quindi diritto al rimborso dell'IVA versata ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. N-9 del 16 dicembre 2009 (che traspone l'articolo 4 della direttiva 2008/9).

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 13 Nel ricorso in cassazione, la Brose Prievidza afferma quanto segue: il giudice di primo grado (ASSG) avrebbe avallato senza validi motivi la tesi sostenuta dall'amministrazione tributaria secondo cui il cedente diretto, la Brose Coburg, aveva illegittimamente esposto l'IVA nella fattura controversa. Dato che l'attrezzatura ceduta non era stata trasportata in un altro Stato membro, si tratterebbe di una cessione imponibile con luogo di adempimento nel territorio nazionale.
- 14 Il giudice di primo grado avrebbe riconosciuto, senza alcuna giustificazione, la natura accessoria della cessione dell'attrezzatura rispetto alla cessione dei componenti fabbricati con il suo impiego quale oggetto di cessioni intracomunitarie a un destinatario sottoposto a verifica fiscale, in quanto entrambe le operazioni verrebbero considerate come una cessione unica dal punto di vista economico, artificialmente divisa in più parti. Al riguardo, si sarebbe fatto

riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea nelle cause C-41/04 e C-349/96, non applicabile al caso in esame. Del pari erroneamente il giudice si sarebbe basato sulle motivazioni delle sentenze pronunciate dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, in prosieguo: il «VAS») in contenziosi amministrativi, le quali avrebbero risolto in via definitiva i dubbi relativi all'obbligo IVA del cedente a monte e produttore di attrezzatura analoga a quella di cui alla presente fattispecie (la IME Bulgaria).

- 15 Il giudice di primo grado non avrebbe preso in considerazione il fatto che, nel caso in esame, la IME Bulgaria aveva trasferito l'attrezzatura alla Brose Coburg, la quale, a sua volta, l'aveva ceduta alla Brose Prievidza, corredata della fattura controversa, ma l'oggetto della cessione non era stato trasportato in Slovacchia. Detto giudice non avrebbe nemmeno tenuto conto del fatto che, ai fini della configurazione dell'accessorietà di una prestazione, occorre che l'autore di entrambe le cessioni sia lo stesso, il che non accade nel caso di specie.
- 16 Infine, non sarebbe stato effettuato alcun pagamento unico per le cessioni dei componenti fabbricati, da un lato, e dell'attrezzatura, dall'altro, come richiesto dall'articolo 128 dello ZDDS per la qualificazione di una cessione come una prestazione accessoria. La giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, secondo la quale la qualificazione di una cessione come prestazione accessoria è indipendente dall'effettuazione di un pagamento unico, non sarebbe pertinente in ragione delle modalità di trasposizione della direttiva IVA, che non può essere interpretata a svantaggio di un soggetto passivo.
- 17 Contrariamente alla giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, l'ASSG avrebbe ritenuto che la cessione controversa fosse soggetta a un'aliquota pari a zero, tanto più che l'esenzione dall'IVA ai sensi dell'articolo 138 della direttiva IVA è un diritto del soggetto passivo, il cui esercizio non potrebbe essergli imposto. Peraltro, non sarebbe stato effettuato alcun pagamento unico per la cessione dei componenti fabbricati, da un lato, e dell'attrezzatura, dall'altro.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 18 Il giudice del rinvio ritiene corrette le constatazioni di fatto del giudice di primo grado, secondo cui esiste una separazione artificiale tra le cessioni dei componenti necessari per le attività della Brose Prievidza e quelle dell'utensileria, senza la quale la fabbricazione dei componenti non sarebbe possibile. Tale conclusione si basa sull'orientamento interpretativo di cui ai punti 56 e 57 della sentenza del 21 febbraio 2008 nella causa C-425/06.
- 19 Nell'applicazione di tale orientamento al caso in esame, va tenuto conto di quanto segue: il collegamento di fatto tra la Brose Coburg e la Brose Prievidza; la circostanza che le cessioni effettuate dalla IME Bulgaria alla Brose Prievidza sono divise in più parti, in quanto il soggetto cedente vende i componenti fabbricati direttamente alla ricorrente, mentre l'attrezzatura indispensabile per la loro

fabbricazione viene ceduta alla stessa Brose Prievidza tramite un intermediario collegato con il destinatario; considerata isolatamente, la cessione di utensili appare irragionevole dal punto di vista economico, dato che l'attrezzatura resta presso il soggetto cedente, ossia la IME Bulgaria, e senza di essa non è possibile la fabbricazione dei componenti venduti alla Brose Prievidza a titolo di cessioni intracomunitarie.

- 20 Secondo il giudice del rinvio, non è stato affermato né dimostrato che l'unico scopo della divisione delle cessioni in più parti fosse quello di ottenere un beneficio fiscale a favore della Brose Prievidza, né in cosa consistesse eventualmente detto beneficio.
- 21 Alla luce del fatto che, nel caso in esame, la questione controversa verte sul quesito se la Brose Coburg abbia legittimamente indicato l'imposta nella fattura relativa alla cessione dell'utensileria e se, in ultima analisi, ai sensi della direttiva 2008/9, la Brose Prievidza abbia diritto al rimborso dell'IVA versata con riguardo a tale cessione, il giudice del rinvio ritiene accertato quanto segue:
- 22 Come riconosciuto dall'ASSG, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. N-9, con il quale è stato trasposto l'articolo 4, lettera b), della direttiva 2008/9, la direttiva (o, rispettivamente, il regolamento) non si applica agli importi dell'IVA fatturati con riguardo alle cessioni di beni che sono o possono essere esenti ai sensi dell'articolo 138 o dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE.
- 23 In primo luogo, è dubbio se la prestazione accessoria della cessione di utensileria possa essere qualificata come esente oppure soggetta a esenzione, laddove sia pacifico che i beni ceduti non abbiano lasciato lo Stato del cedente.
- 24 Veniva inoltre constatata l'esistenza di una giurisprudenza del VAS (cui ha fatto riferimento l'ASSG stesso) che ha risolto in via definitiva i dubbi relativi all'obbligo IVA del cedente a monte e produttore di attrezzatura analoga a quella di cui alla presente fattispecie (la IME Bulgaria). Secondo le motivazioni di tali sentenze, le cessioni di attrezzatura analoga a quella di cui alla presente fattispecie costituiscono prestazioni accessorie rispetto alle cessioni intracomunitarie dei componenti fabbricati con detta attrezzatura, con la conseguenza che esse sono soggette a un'aliquota pari a zero. Tali motivazioni si basano anche sull'interpretazione della direttiva IVA fornita nelle cause C-425/06, punto 48, C-349/96, punto 26 e C-41/04.
- 25 Va del pari segnalata una giurisprudenza del VAS in altri casi simili, secondo la quale una società stabilita in un altro Stato membro dell'Unione, destinataria dell'utensileria, ai sensi della direttiva 2008/9 non ha diritto al rimborso dell'IVA versata sull'acquisto dell'attrezzatura in Bulgaria, poiché le cessioni di utensili costituiscono prestazioni accessorie rispetto alle cessioni intracomunitarie alla suddetta società dei componenti fabbricati con l'impiego di detta attrezzatura. L'unica differenza rispetto ai fatti di cui al presente caso risiede nell'assenza di

una società intermediaria nel trasferimento della proprietà dell'attrezzatura; nel caso summenzionato, l'attrezzatura veniva trasferita direttamente dal produttore alla società destinataria dei componenti fabbricati, che richiedeva il rimborso.

- 26 Seguendo la logica secondo cui le cessioni artificialmente divise in più parti debbano essere soggette a un unico regime fiscale, segnatamente quello applicabile alla prestazione principale, la cessione di utensileria sarebbe soggetta all'aliquota zero, al pari delle cessioni dei componenti fabbricati con l'impiego dell'attrezzatura. Di conseguenza, la Brose Prievidza non avrebbe diritto al rimborso dell'IVA versata sulla cessione di detta attrezzatura, in conformità alla disposizione trasposta della direttiva 2008/9 – come deciso dal giudice di primo grado.
- 27 Alla luce dell'interpretazione della direttiva IVA fornita dalla Corte nella sentenza nella causa C-80/20, il giudice del rinvio si chiede se, nel caso in esame, tale conclusione sia effettivamente compatibile con il diritto dell'Unione. Nel procedimento principale della suddetta causa non era chiaro se esistesse o meno il diritto, sancito dalla direttiva 2008/9, al rimborso dell'IVA versata sulla cessione di utensileria, rimborso richiesto dal loro destinatario, stabilito in Francia, il quale era altresì destinatario delle cessioni intracomunitarie dei beni fabbricati con gli stessi utensili dalla stessa società, registrata e stabilita ai fini dell'IVA in Romania, che forniva detti utensili. Come nella presente fattispecie, gli utensili oggetto di cessione non avevano lasciato il territorio dello Stato del cedente e i beni prodotti con il loro impiego costituivano oggetto di cessioni intracomunitarie.
- 28 Sebbene le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte nella summenzionata causa e le risposte ivi fornite riguardassero le condizioni per l'esercizio del diritto al rimborso ai sensi della direttiva 2008/9, l'esistenza di tale diritto non sembra essere stata messa in discussione in un caso simile a quello di cui trattasi.
- 29 Il giudice del rinvio fa riferimento alla tesi motivata della ricorrente in cassazione secondo cui i procedimenti principali nelle cause C-41/04, C-572/07 e C-392/11 differiscono dal presente procedimento, in quanto le cessioni in essi qualificate come prestazioni accessorie erano state effettuate tra le stesse parti. Ciò vale altresì per il procedimento principale nella causa C-80/20, nel quale il produttore dell'utensileria e dei componenti fabbricati con essa avrebbe fornito sia l'attrezzatura sia i componenti direttamente ad un soggetto stabilito al di fuori della Romania, che ha chiesto il rimborso dell'IVA relativa all'acquisto dell'attrezzatura. D'altra parte, nella causa C-425/06, al pari del caso in esame, esistono diversi soggetti cedenti e un destinatario delle cessioni, tuttavia, mentre nel primo procedimento l'eventuale divisione delle cessioni in più parti è diretta al compimento di un abuso fiscale, nel caso in esame non si è denunciata, né dimostrata, la sua presenza.
- 30 Per i suddetti motivi, il giudice del rinvio sospende il procedimento di cassazione e chiede alla Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi in via pregiudiziale.