

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVV. GEN. SHARPSTON — CAUSE RIUNITE C-621/10 E C-129/11

BALKAN AND SEA PROPERTIES E PROVADINVEST

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ELEANOR SHARPSTON

presentate il 26 gennaio 2012 (1)

Cause riunite C-621/10 e C-129/11

ADSITS «Balkan and Sea Properties»

e

«Provadinvest» OOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[Domanda di pronuncia pregiudiziale
proposta dall'Administrativen Sad Varna (Bulgaria)]

«IVA — Operazioni fra parti collegate — Ambito di applicazione dell'opzione concessa agli Stati membri dalla direttiva 2006/112/CE di assoggettare a imposta sulla base del valore normale — Applicabilità diretta della direttiva se la legislazione nazionale travalica la portata dell'opzione»

1. Con le presenti domande di pronuncia pregiudiziale, l'Administrativen Sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria) chiede chiarimenti circa i limiti dell'opzione prevista dall'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 (2), in virtù del quale gli Stati membri possono, in determinate circostanze, derogare alla regola generale secondo cui la base imponibile è pari al corrispettivo effettivo ottenuto dal cedente e, invece, applicare l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sul valore normale della cessione. Il giudice del rinvio desidera inoltre sapere se la legislazione bulgara che ammette l'esercizio di tale opzione per una più ampia varietà di ipotesi sia compatibile con la direttiva 2006/112 e, in caso contrario, se l'articolo 80, paragrafo 1, abbia efficacia diretta e possa pertanto essere applicato direttamente dal giudice nazionale.

La normativa dell'Unione in materia di IVA

2. Il principio generale del sistema dell'IVA è sancito all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta

generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile, previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

3. L'articolo 73 della direttiva 2006/112 (3) enuncia la regola generale in materia di determinazione della base imponibile IVA:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77 (4), la base imponibile comprende 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».

4. L'articolo 80 della direttiva 2006/112 fornisce un'eventuale, ulteriore eccezione a tale regola generale:

«1. Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 (5);

b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l'operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2 o degli articoli da 380 a 390 *ter* (6);

(c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Ai fini del primo comma, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.

2. Quando applicano l'opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure si applicano.

(...)».

5. È utile capire il motivo per cui è stata introdotta la deroga facoltativa (7).

6. Di norma, gli operatori economici non sono incentivati a fissare i prezzi sulla base dell'importo dell'IVA applicato alle loro cessioni, in particolare nel caso in cui entrambe le parti siano soggetti passivi con pieno diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte (8). Diversamente vi possono essere situazioni in cui, qualora il cedente e il cliente abbiano

concordato un prezzo artificialmente gonfiato o ribassato, viene ridotto l'onere complessivo dell'IVA e di conseguenza è raccolta un'imposta minore. Vi sono due tipi di situazioni particolarmente rilevanti.

7. La prima si verifica quando il cliente non beneficia interamente del diritto alla detrazione dell'IVA a monte (può essere il consumatore finale o un soggetto passivo che usa le sue operazioni a monte per effettuare cessioni esenti o che, in quanto cedente «misto», beneficia solo del diritto al prorata di detrazione (9)). È nell'interesse di un siffatto cliente pagare un'IVA minore sui beni e servizi ricevuti, acquistandoli a prezzi artificialmente bassi. Si tratta della situazione contemplata all'articolo 80, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112.

8. La seconda situazione si verifica quando il cedente è un soggetto passivo «misto» il cui diritto di detrarre l'imposta assoluta a monte dipende dalla quota di cessioni soggette a imposta delle sue operazioni a valle. La percentuale dell'imposta assoluta a monte che può essere detratta aumenterà se il valore delle sue operazioni a valle esenti viene artificialmente abbassato o se il valore delle sue operazioni a valle soggette a imposta viene artificialmente aumentato [ipotesi contemplate all'articolo 80, paragrafo 1, lettere b) e c), rispettivamente (10)].

9. Accordi di questo tipo sono tuttavia improbabili, a meno che le due parti non siano così strettamente collegate che il prezzo effettivo praticato al netto dell'IVA non abbia su di loro, nel complesso, alcuna incidenza finanziaria – in circostanze normali, non ha senso, dal punto di vista commerciale, che un cedente concordi un prezzo artificialmente basso o che un cliente concordi un prezzo artificialmente elevato. Ai sensi dell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, l'opzione di assoggettare a imposta sulla base del valore normale si limita pertanto alle cessioni rivolte «a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici».

10. Conformemente all'articolo 72 della direttiva 2006/112, per «valore normale» si intende «l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione».

La normativa bulgara in materia d'IVA

11. Il giudice del rinvio richiama varie disposizioni della legge bulgara in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, in prosieguo: lo «ZDDS») del 2006. In particolare:

- ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, per ogni cessione fra parti collegate la base imponibile è pari al valore normale;
- ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 1, i trasferimenti di proprietà o i diritti reali limitati relativi a beni immobili sono cessioni esenti;
- ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 5, punto 2, l'articolo 45, paragrafo 1, non si applica ai trasferimenti di proprietà o ad altri diritti reali relativi ad attrezzature, macchine, costruzioni o edifici fermamente connessi con il suolo o sotterranei, o alla loro locazione;
- ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 5, nel caso di imposta fatturata indebitamente non sussiste un diritto a un credito dell'imposta pagata a monte.

12. Altre norme pertinenti sono contenute nelle «disposizioni complementari» del codice di procedura nel contenzioso tributario e previdenziale (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks; in prosieguo: il «DOPK»). In particolare:

- l'articolo 1, paragrafo 3, definisce le «parti collegate» ai fini dell'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS (più dettagliatamente rispetto all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, ma nel margine di discrezionalità riservato da tale disposizione);
- ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 8, per «valore normale» si intende l'importo – al netto dell'imposta sul valore aggiunto e dell'accisa – che dovrebbe essere corrisposto alle stesse condizioni per beni o servizi identici o analoghi in forza di un'operazione fra parti non collegate;
- l'articolo 1, paragrafo 10, descrive cinque metodi per la determinazione del valore normale, da applicare in conformità delle istruzioni emesse dal ministero delle Finanze.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

Causa C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. Nel 2009, la DSITS Balkan and Sea properties (in prosieguo: la «Balkan and Sea properties»), una società di investimento immobiliare, acquistava dalla EOOD «Ravda tur» diversi immobili siti nel paese di Ravda, per un importo complessivo pari a BGN 21 318 852 (11). Quest'ultima è una società individuale a responsabilità limitata, collegata alla Balkan and Sea a norma dell'articolo 1, paragrafo 3, delle disposizioni complementari del DOPK. Poiché su tale importo veniva calcolata l'IVA (12), la Balkan and Sea ha inteso detrarre tale imposta dall'IVA dovuta a valle.

14. In seguito a una valutazione commissionata dall'amministrazione tributaria, quest'ultima accertava che il valore normale degli immobili risultava pari a BGN 21 216 300. L'amministrazione sosteneva pertanto che il valore dell'operazione fosse stato maggiorato di BGN 102 552, che l'IVA calcolata su tale differenza fosse stata applicata indebitamente ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 5, dello ZDDS e che, quindi, non sussistesse alcun diritto alla detrazione rispetto a questa parte dell'imposta, per un importo pari a BGN 20 510,42 (13).

15. La Balkan and Sea ha contestato questa valutazione dinanzi al giudice del rinvio, che a sua volta chiede:

«1. Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che, in caso di cessioni fra parti collegate, qualora il corrispettivo sia superiore al valore [normale], la base imponibile è pari al valore normale dell'operazione solo se il cedente non ha interamente diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto ovvero sulla vendita dei beni che costituiscono l'oggetto della cessione.

2. Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che, qualora il cedente abbia esercitato il diritto all'intera detrazione dell'IVA sui beni e sui servizi oggetto di cessioni successive fra parti collegate a un prezzo superiore al valore [normale], e tale diritto a detrazione non sia stato rettificato ai sensi degli articoli da 173 a 177 della direttiva (14), lo Stato membro non può prevedere misure in forza delle quali la base imponibile sia pari esclusivamente al valore [normale].

3. Se l'articolo 80, paragrafo 1, della [direttiva 2006/112] elenchi tassativamente le fattispecie in cui sono soddisfatte le condizioni che consentono allo Stato membro di adottare misure secondo cui la base imponibile è pari al valore [normale] dell'operazione.

4. Se una disposizione nazionale come quella di cui all'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello [ZDDS] sia ammissibile in situazioni diverse da quelle previste all'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) e c), della [direttiva 2006/112].

5. Se, in un caso analogo alla presente fattispecie, la disposizione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva 2006/112] abbia effetto diretto e possa essere applicata direttamente dal giudice nazionale».

Causa C-129/11, Provadinvest

16. La Provadinvest OOD (in prosieguo: la «Provadinvest») è una società a responsabilità limitata che affitta appezzamenti di terreno agricolo destinati a serre costituite da strutture di acciaio rivestite da fogli di polietilene (o da strutture di polietilene – l'esatta natura delle strutture non è spiegata con chiarezza nell'ordinanza di rinvio). Nel 2009 la società vendeva tre appezzamenti, ognuno con un'area di circa sei ettari, insieme alle strutture delle serre costruite su tali terreni e a tutti i perfezionamenti e le coltivazioni permanenti. Due di tali appezzamenti erano venduti a uno dei suoi azionisti e il terzo a uno dei suoi rappresentanti. Il prezzo pagato era di BGN 25 000 per ogni appezzamento e nelle fatture non veniva indicata l'IVA.

17. Gli appezzamenti, le strutture delle serre, i perfezionamenti e le coltivazioni sono stati valutati da un perito, che stimava in BGN 392 700 il valore normale delle strutture delle serre sui tre appezzamenti.

18. Sulla base di tali considerazioni, l'amministrazione tributaria riteneva che le operazioni comprendessero sia cessioni esenti (appezzamenti di terreno) sia cessioni soggette a imposta (elementi accessori, migliorie e colture). Per queste ultime, dato che le parti sono collegate ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, delle disposizioni complementari del DOPK, la base imponibile è risultata pari al valore normale determinato dal perito. L'amministrazione tributaria ha stimato pertanto in BGN 78 540 l'importo dell'IVA dovuto.

19. La Provadinvest ha contestato tale valutazione dinanzi al giudice del rinvio, che a sua volta chiede:

«1. Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della [direttiva 2006/112/CE] debba essere interpretato nel senso che, a fronte di cessioni fra soggetti collegati, allorché il corrispettivo sia inferiore al valore normale, la base imponibile è pari al valore normale solo quando il cedente o l'acquirente non abbia interamente diritto alla detrazione dell'imposta a monte sull'acquisto o sulla produzione dei beni che costituiscono l'oggetto della cessione.

2. Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che, qualora il cedente si sia interamente avvalso del diritto a detrazione dell'IVA a monte su beni e servizi oggetto di successive cessioni tra parti collegate di valore inferiore rispetto al valore normale, tale diritto a detrazione non sia stato rettificato in forza degli articoli da 173 a 177 della direttiva (15), e la cessione non goda di esenzione ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, paragrafo 2, 379, paragrafo 2, o da 380 a 390 della direttiva, lo Stato membro non possa prevedere misure in forza delle quali la base imponibile sia pari esclusivamente al valore normale.

3. Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che, qualora l'acquirente si sia interamente avvalso del diritto a detrazione dell'imposta a monte su beni e servizi oggetto di cessioni tra parti collegate di valore inferiore rispetto al valore normale e tale diritto a detrazione non sia stato rettificato ai sensi degli articoli da 173 a 177 di tale direttiva, lo Stato membro non possa prevedere misure in forza delle quali la base imponibile sia pari esclusivamente al valore normale.
4. Se l'articolo 80, paragrafo 1, della [direttiva 2006/112] elenchi tassativamente i casi che integrano i presupposti in presenza dei quali lo Stato membro può adottare misure secondo cui la base imponibile è pari al valore normale dell'operazione.
5. Se una disposizione nazionale come quella dell'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, [dello ZDDS] sia ammissibile in situazioni diverse da quelle previste dall'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) e c), della [direttiva 2006/112].
6. Se, in un caso analogo alla presente fattispecie, la disposizione dell'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della [direttiva 2006/112] abbia effetto diretto e il giudice nazionale possa applicarla direttamente».
20. Osservazioni scritte sono state presentate alla Corte dal governo bulgaro per la causa C?621/10 e dalla Commissione per entrambe le cause. La Balkan and Sea e la Provadinvest non hanno presentato osservazioni. Non è stata richiesta né si è tenuta udienza.

Valutazione

Osservazioni preliminari

21. Pur non essendo state sollevate questioni relative all'ammissibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale, occorre premettere che le ordinanze di rinvio non contengono una presentazione dettagliata delle circostanze del procedimento principale, come sarebbe stato auspicabile. In particolare, sarebbe stato opportuno che il giudice del rinvio, per ciascuna causa, avesse indicato più chiaramente in che misura ognuna delle parti coinvolte nelle operazioni abbia, di fatto, beneficiato e/o usufruito del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte.
22. Peraltro, risulta dalle ordinanze di rinvio che la disposizione pertinente del diritto nazionale, l'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS, non pone alcuna condizione in merito alla misura in cui le parti collegate debbano beneficiare del diritto a detrazione, affinché quest'ultimo trovi applicazione. Inoltre, dal tenore letterale delle questioni si desume che, per il giudice del rinvio, le circostanze del procedimento principale, pur rientrando nell'ambito di applicazione dell'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS, non rientrano anche in quello dell'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) o c), della direttiva 2006/112, almeno ove ci si attenga ad un'interpretazione restrittiva e letterale della loro formulazione – cioè che le parti delle operazioni in entrambe le cause hanno beneficiato interamente del diritto a detrazione.
23. Con la prima questione sollevata nelle due cause, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'opzione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 sia limitata ai casi in cui il cedente o il cliente, in base alle fattispecie, non abbia interamente diritto alla detrazione. Con la seconda questione nella causa C?621/10 e la seconda e la terza nella causa C?129/11 si chiede se nei casi in cui siffatto cedente o cliente, in base alle fattispecie, abbia esercitato interamente il diritto alla detrazione, gli Stati membri non possano utilizzare il valore normale come base imponibile. Con la terza questione nella causa C?621/10 e la quarta nella causa C?129/11 detto giudice chiede se l'articolo 80, paragrafo 1, elenchi esaustivamente i casi in cui uno Stato membro

possa utilizzare il valore normale come base imponibile. Con la quarta questione nella causa C?621/10 e la quinta nella causa C?129/11, chiede se una disposizione nazionale ai sensi della quale il valore normale debba essere utilizzato come base imponibile in tutte le operazioni tra parti collegate sia ammissibile in situazioni diverse da quelle previste dall'articolo 80, paragrafo 1.

24. Tutte le questioni suddette sono dirette a chiarire l'ambito di applicazione dell'opzione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, e pertanto saranno affrontate congiuntamente.

25. Con l'ultima questione sollevata nelle due cause il giudice del rinvio chiede se le disposizioni di cui all'articolo 80, paragrafo 1, abbiano efficacia diretta e se il giudice nazionale le possa applicare direttamente. Poiché tale questione presenta problemi diversi, sarà trattata separatamente.

26. Infine, saranno presi in considerazione due punti che, sebbene non siano stati sollevati nelle ordinanze di rinvio, possono aiutare il giudice del rinvio nella formulazione della decisione definitiva, vale a dire la valutazione del valore normale, nella causa C?621/10, e la misura in cui le operazioni andrebbero opportunamente considerate esenti o imponibili, nella causa C?129/11.

L'ambito di applicazione dell'opzione di cui all'articolo 80, paragrafo 1

27. Mi sembra evidente – e sia il governo bulgaro sia la Commissione condividono tale opinione – che l'opzione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 si limiti alle circostanze descritte in modo univoco nelle sue disposizioni. Di conseguenza, uno Stato membro non è tenuto ad adottare normative ai sensi delle quali la base imponibile deve essere pari al valore normale, in tutte le operazioni fra parti collegate, indipendentemente dalla presenza di tali circostanze.

28. Innanzitutto, l'articolo 73 della direttiva 2006/112 enuncia una regola generale che stabilisce in modo chiaro che la base imponibile deve essere pari al corrispettivo effettivo dell'operazione. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (16). Qualsiasi disposizione che deroghi alla regola generale – come l'articolo 80 della direttiva 2006/112 – deve essere interpretata in senso restrittivo (17).

29. In secondo luogo, l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 dispone che lo scopo della deroga facoltativa è di «prevenire l'elusione o l'evasione fiscale». Tale scopo viene ulteriormente chiarito nei considerando terzo della direttiva 2006/69 – «per garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali» – e ventiseiesimo della direttiva 2006/112 – «[p]er garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali».

30. Nella fase in cui i beni e i servizi sono ceduti o forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato, fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione rispetto all'operazione – vale a dire, quando il cedente e il cliente effettuano solo operazioni imponibili a valle – non sussiste alcuna elusione o evasione fiscale. Per quanto riguarda l'operazione in questione, l'imposta è totalmente neutra per entrambe le parti e rimane tale indipendentemente dal prezzo praticato. In detta fase nessuna imposta può andare «persa». È solo quando la catena di cessioni arriva al consumatore finale – o giunge parzialmente al termine con un soggetto passivo «misto» che beneficia del diritto al prorata di detrazione – che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale. Soltanto in un caso simile l'importo totale di IVA dovuto sull'intera catena di cessioni si «cristallizza» definitivamente – e tale importo è unicamente proporzionale al prezzo finale, a prescindere dagli importi addebitati in precedenza nella catena (18).

31. In terzo luogo, i considerando terzo della direttiva 2006/69 e ventiseiesimo della direttiva 2006/112 dichiarano che gli Stati membri dovrebbero poter intervenire «in casi specifici e limitati». Questa limitazione risulta ancora più esplicita nell'articolo 11, parte A, paragrafo 6, della sesta direttiva, che limita tale facoltà «ai seguenti casi». Sebbene il termine «limitato» non compaia più nell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, risulta chiaro dal terzo considerando della direttiva stessa che la rifusione del testo non ha comportato modifiche sostanziali.

32. Infine, l'articolo 80, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 autorizza esplicitamente gli Stati membri che applicano l'opzione a *definire* le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari contemplati dalle misure succitate. Pertanto, non vi è alcuna autorizzazione ad *ampliare* tali categorie per includere, ad esempio, i soggetti passivi che hanno interamente diritto alla detrazione.

33. Ne consegue pertanto che l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) e c), elenca tassativamente i casi in cui uno Stato membro può riscuotere l'IVA su un'operazione sulla base del suo valore normale piuttosto che del corrispettivo effettivamente pagato. Queste disposizioni non autorizzano uno Stato membro ad agire in tal senso, allorché il cedente o il cliente, a seconda dei casi, abbia interamente diritto alla detrazione.

34. In definitiva l'opzione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, non ammette una disposizione nazionale che imponga la riscossione dell'IVA sulla base del valore normale nei casi in cui le parti siano collegate, almeno con riferimento alle fattispecie in cui la parte interessata dell'operazione abbia interamente diritto alla detrazione.

35. In proposito, rilevo che nel 2010 il governo bulgaro ha ricevuto una lettera di diffida dalla Commissione che comunicava la non conformità dell'articolo 27, paragrafo 3, dello ZDDS rispetto agli articoli 73 e 80 della direttiva 2006/112. Il governo riconosce la fondatezza dell'accusa della Commissione e si è impegnato a modificare la disposizione entro il 1° gennaio 2012.

Conseguenze della non conformità della normativa nazionale

36. In entrambe le cause, il giudice del rinvio chiede in ultimo se l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 abbia efficacia diretta e se il giudice nazionale lo possa applicare direttamente. Il governo bulgaro e la Commissione ritengono che, di fatto, tale questione riguardi la misura in cui la Balkan and Sea e/o la Provadinvest possano invocare l'articolo 80, paragrafo 1, al fine di contestare le valutazioni dell'amministrazione tributaria. Ciò non mi sembra, tuttavia, il punto di partenza migliore.

37. Dalla mia analisi delle precedenti questioni ho tratto la conclusione che l'opzione di cui

all'articolo 80, paragrafo 1, non ammette una disposizione nazionale che imponga la riscossione dell'IVA sulla base del valore normale ogniqualvolta le parti siano collegate, quantomeno nei casi in cui la parte interessata dell'operazione abbia interamente diritto alla detrazione (19).

38. È altresì giurisprudenza costante che compete al giudice nazionale dare a una disposizione di diritto interno un'interpretazione ed un'applicazione conformi alle prescrizioni del diritto dell'Unione, avvalendosi per intero del margine di discrezionalità consentitogli dal suo ordinamento nazionale (20). Tale obbligo si applica anche in mancanza di altre condizioni che permettono ad un singolo di invocare l'efficacia diretta di una direttiva (21). Se una simile interpretazione non è possibile, il giudice dovrà disapplicare ogni disposizione del diritto interno nella misura in cui non sia conforme al diritto dell'UE (22).

39. In primo luogo, pertanto, spetterà al giudice nazionale fornire un'interpretazione dell'articolo 27, paragrafo 3, dello ZDDS, idonea a consentire un corretto esercizio dell'opzione di cui all'articolo 80 della direttiva 2006/112. Se ciò è possibile, non vi saranno ulteriori problemi di conformità con la direttiva o non sussisterà più il problema se dare efficacia diretta a una disposizione di quest'ultima. In caso contrario, occorrerà disapplicare la disposizione nazionale.

40. In questa seconda ipotesi, è necessario prevedere due possibili alternative, vale a dire: le parti interessate alle operazioni dei procedimenti principali si sono interamente avvalse del diritto a detrazione, di conseguenza le cause non rientrano in nessuna delle ipotesi previste dall'articolo 80, paragrafo 1; oppure le parti non si sono avvalse di tale diritto e pertanto le cause rientrano fra le ipotesi suddette.

41. Se le parti si sono interamente avvalse del diritto a detrazione, non vi è modo di riconoscere efficacia diretta, o applicare direttamente, l'articolo 80, paragrafo 1, a casi in cui, di per sé, non si applica. Per contro, l'articolo 73 della direttiva 2006/112, che ha efficacia diretta (23), può essere rilevante. L'articolo 80, paragrafo 1, consente agli Stati membri di introdurre una deroga alla regola generale in ordine alla determinazione della base imponibile. In assenza di tale deroga, trova applicazione la regola generale ai sensi dell'articolo 73 della direttiva 2006/112 (24). Quest'ultima, pertanto, può essere invocata da soggetti passivi e applicata direttamente dai giudici nazionali onde garantire che, tranne nei casi in cui la direttiva prevede una deroga, la base imponibile sia pari al corrispettivo effettivo ottenuto.

42. Se invece le parti non si sono interamente avvalse del diritto a detrazione, si pone la questione se sia rimesso allo Stato o piuttosto al singolo far valere l'efficacia diretta dell'articolo 80, paragrafo 1.

43. Nel primo caso, occorre ricordare che uno Stato membro non può invocare nei confronti di un singolo le disposizioni di una direttiva o avvalersi della sua violazione per esercitare validamente un'opzione prevista da una direttiva (25).

44. Tuttavia, se un singolo intende invocare l'efficacia diretta di una disposizione contenuta in una direttiva contro uno Stato membro che non ha attuato correttamente tale disposizione, il riferimento alla disposizione, secondo giurisprudenza costante, è in linea di principio possibile laddove le disposizioni della direttiva siano sufficientemente chiare, precise e incondizionate (26).

45. In proposito, ci si potrebbe chiedere se i termini di una disposizione meramente facoltativa che non sia stata attuata in modo corretto da uno Stato membro possano, a tal fine, essere descritti come «sufficientemente chiari, precisi e incondizionati».

46. Comunque, non ritengo necessario né opportuno affrontare tale questione nel contesto delle presenti cause.

47. È vero che, in teoria, il cliente di un'operazione che rientra nei casi di cui all'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, pur avendo concordato di pagare un prezzo artificialmente maggiorato, può comunque invocare nei confronti dell'amministrazione tributaria le disposizioni di questo paragrafo, per poter applicare l'IVA sulla base del valore normale. Qualora il cliente non avesse interamente diritto alla detrazione, sarebbe per lui vantaggioso pagare un'IVA minore sull'operazione.

48. Tuttavia, nessuna delle controversie che hanno portato alla presentazione delle domande di pronuncia pregiudiziale rientra in questa ipotesi. Secondo una giurisprudenza costante, la giustificazione del rinvio pregiudiziale non è la formulazione di opinioni consultive su questioni generiche o ipotetiche, ma il bisogno inerente all'effettiva soluzione di un contenzioso (27). Nella fattispecie, la questione posta dal procedimento principale non è solo meramente ipotetica, ma anche piuttosto improbabile nel normale corso degli eventi, poiché significherebbe che una delle due parti collegate, che aveva concordato un prezzo artificiale al fine di ottenere un vantaggio complessivo comune, non ha adempiuto l'accordo.

49. Anziché considerare tale ipotesi, propongo pertanto di analizzare due questioni ulteriori che, sebbene non siano state sollevate dal giudice del rinvio, possono rilevare ai fini del procedimento principale.

Valutazione del valore normale

50. In tutte le circostanze di cui all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 gli Stati membri possono adottare misure volte a garantire che la base imponibile sia pari al valore normale. Una delle condizioni affinché ciò si verifichi è che il corrispettivo effettivo sia inferiore o superiore al valore normale, ossia «l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione».

51. Alla luce di questa definizione, e del fatto che nella causa C-621/10 la Balkan and Sea ha acquistato l'immobile interessato a un prezzo che superava di meno dello 0,5% la valutazione dei periti qualificati (laddove la legislazione bulgara prevede cinque metodi per la determinazione del valore normale), può essere ancora necessario per il giudice nazionale valutare se, a fronte di un'adeguata interpretazione delle norme nazionali, il prezzo in questione possa veramente essere considerato superiore al valore normale.

Carattere imponibile o esente delle operazioni

52. La Commissione s'interroga sulla valutazione dell'amministrazione tributaria secondo cui le operazioni nella causa C-129/11 comprendevano tanto cessioni esenti quanto cessioni soggette a imposta. Ritengo che il giudice del rinvio debba esaminare la valutazione alla luce delle disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112 e, se del caso, disapplicare eventuali disposizioni nazionali che producono effetti non conformi alla direttiva. Di seguito sono riportate tali disposizioni.

53. L'articolo 12 dispone che:

«1. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale (...) in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile.

2. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera “fabbricato” qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

Gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla trasformazione di edifici, nonché il concetto di suolo pertinente.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima cessione, oppure quello del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva cessione, purché tali periodi non superino rispettivamente cinque e due anni.

3. Ai fini del paragrafo 1, lettera b), si considerano “terreni edificabili” i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

54. L'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, impone agli Stati membri di esentare dall'IVA alcune operazioni, tra cui, in particolare:

«j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

l) l'affitto e la locazione di beni immobili» (28).

55. La prima questione è se le serre debbano intendersi fabbricati ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, vale a dire se rientrino nella definizione di «qualsiasi costruzione incorporata al suolo» di cui all'articolo 12, paragrafo 2, primo comma. Si tratta certamente di una questione che spetta al giudice nazionale dirimere e che può dipendere dalle caratteristiche specifiche della costruzione. Tuttavia, sembra probabile che le serre rientrino in tale definizione, qualora abbiano una struttura in acciaio.

56. Se le serre sono fabbricati, ogni operazione deve essere considerata come un'unica cessione poiché, ai fini IVA, non può esserci dissociazione tra i fabbricati o le frazioni di fabbricato e il suolo pertinente (29).

57. In tal caso, la questione successiva è se la cessione del terreno e dei fabbricati sia stata effettuata «anteriormente alla prima occupazione» o se siano stati soddisfatti altri criteri prescritti dalla legislazione nazionale, entro i periodi di cinque e due anni di cui all'articolo 12, paragrafo 2, terzo comma. A tal proposito, è rilevante che la Probadinvest abbia sostenuto dinanzi al giudice nazionale che le serre erano in uso da oltre trent'anni.

58. Se è stata effettuata «anteriormente alla prima occupazione» o se sono stati soddisfatti altri criteri validamente applicabili, la cessione può essere considerata soggetta a imposta ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a). In caso contrario, deve essere considerata esente ai sensi

dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), fatto salvo l'esercizio di eventuali diritti di optare per l'imposizione.

59. Diversamente, se le serre non fossero fabbricati ai fini dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), occorre comunque valutare se le operazioni debbano essere considerate come operazioni distinte il cui trattamento ai fini dell'IVA deve essere valutato separatamente o come operazioni complesse uniche composte da più elementi.

60. È altresì giurisprudenza costante che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze per determinare se ci si trovi di fronte a due o più cessioni distinte o ad un'unica cessione. Anche se ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente, un'operazione costituita da un'unica cessione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. Si ha un'unica cessione in particolare quando due o più elementi ceduti sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola cessione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, o quando uno o più elementi costituiscono la cessione principale, mentre altri elementi sono considerati accessori. Spetterà al giudice nazionale verificare se ciò ricorra nella fattispecie (30).

61. Se, alla luce di quanto sopra, il giudice nazionale decidesse che vi siano cessioni distinte di terreni e di altri elementi, l'approccio dell'amministrazione tributaria risulterebbe corretto.

62. Se, invece, decidesse che ciascuna operazione costituisce un'unica cessione complessa composta da un elemento principale e da elementi accessori, è probabile che l'elemento principale sia la cessione del terreno e il trattamento a fini dell'IVA dovrebbe basarsi su tale cessione.

63. In entrambi i casi, potrebbe essere necessario determinare se il terreno sia definito edificabile dallo Stato membro ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 2006/112. In tal caso, la cessione può essere soggetta a imposta ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera b). In caso contrario, deve essere considerata esente ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), sempre fatto salvo l'esercizio di eventuali diritti di optare per l'imposizione.

Conclusione

64. Sono pertanto del parere che la Corte debba risolvere come segue le questioni sollevate dall'Administrativen Sad Varna:

«L'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, elenca in modo tassativo le circostanze in cui uno Stato membro può riscuotere l'IVA riferita a un'operazione sulla base del suo valore normale piuttosto che del corrispettivo effettivamente pagato.

Tali disposizioni non autorizzano uno Stato membro ad agire in questo senso allorché il cedente o il cliente, a seconda dei casi, abbia interamente diritto alla detrazione.

Una disposizione nazionale che impone la riscossione dell'IVA sulla base del valore normale in tutti i casi in cui le parti siano collegate non è conforme all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, almeno nella misura in cui contempla i casi in cui la parte dell'operazione abbia interamente diritto alla detrazione.

È rimesso al giudice nazionale fornire per una siffatta disposizione di diritto interno un'interpretazione ed un'applicazione che siano conformi all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva

2006/112, avvalendosi per intero del margine di discrezionalità consentitogli dal suo ordinamento nazionale. Laddove ciò non sia possibile, il giudice sarà tenuto a disapplicare la disposizione nella misura in cui non è conforme a tale paragrafo.

L'articolo 73 della direttiva 2006/112 ha efficacia diretta e può essere pertanto invocato da soggetti passivi e applicato direttamente dai giudici nazionali onde garantire che, eccetto i casi per cui la direttiva contempla una deroga, la base imponibile sia pari al corrispettivo effettivo ottenuto.

Se non ha esercitato validamente l'opzione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, uno Stato membro non può far valere le disposizioni del suddetto paragrafo nei confronti di un soggetto passivo al fine di assoggettare a imposta un'operazione sulla base del suo valore normale».

ALLEGATO I

V. paragrafi 37 e segg. delle presenti conclusioni.

ALLEGATO II

V. paragrafi 55 e segg. delle presenti conclusioni.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

3 — Ex 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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, modificata a più riprese; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

4 — Tali articoli enunciano regole specifiche per la determinazione della base imponibile nei casi di, rispettivamente, cessione o detenzione di beni della propria impresa, uso privato di beni della propria impresa, trasferimento a destinazione di un altro Stato membro e prestazioni di servizio effettuate da un soggetto passivo per le esigenze della sua impresa.

5 — Gli articoli da 167 a 169 riguardano il diritto dei soggetti passivi di detrarre l'IVA assolta a monte sulle cessioni usate per le loro operazioni imponibili a valle; gli articoli 170 e 171 riguardano i rimborsi dell'IVA in alcune operazioni transfrontaliere; gli articoli da 173 a 175 definiscono un sistema di prorata di detrazione in cui le operazioni tassate a monte vengono utilizzate per operazioni a valle sia soggette ad imposta sia esenti; gli articoli 176 e 177 prevedono la possibilità per alcune categorie di operazioni a monte di essere escluse dal diritto a detrazione dell'IVA.

6 — Gli articoli 132, 135 e 136 prevedono l'esenzione dall'IVA di alcune categorie di cessioni (senza detrazione dell'imposta pagata a monte) in tutti gli Stati membri (v. anche paragrafo 54 infra); gli altri articoli citati consentono ai singoli Stati membri di continuare ad applicare altre esenzioni, in via derogatoria.

7 — Nel 2006, come l'articolo 11, parte A, paragrafo 6, della sesta direttiva; v. articolo 1, paragrafo 3, 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 (GU L 221, pag. 9). I considerando primo e terzo della direttiva 2006/69 stabiliscono l'obiettivo di sostituire alcune deroghe concesse

a singoli Stati membri da una disposizione generale di autorizzazione; gli Stati membri dovrebbero poter intervenire, in casi specifici e limitati, in relazione al valore delle cessioni, prestazioni e acquisizioni, per garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali. V. altresì la relazione che accompagna la proposta di tale direttiva [COM(2005) 89 def.], in particolare pagg. 5 e 6.

8 — In sostanza, ai sensi degli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112, i soggetti passivi hanno il diritto di detrarre, quando diviene esigibile, qualsiasi IVA dovuta o versata sui beni e servizi che vengono loro forniti nella misura in cui questi beni o servizi vengano impiegati ai fini di loro operazioni soggette ad imposta. L'IVA è pertanto neutra dal punto di vista fiscale per gli operatori interessati (v. altresì sentenza del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Racc. pag. I?10567, punto 39 e segg. e giurisprudenza ivi citata).

9 — Dato che il diritto alla detrazione ai sensi degli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112 è limitato ai casi in cui le cessioni sono utilizzate ai fini delle operazioni tassate a valle, le cessioni usate ai fini delle operazioni a valle esenti non danno diritto ad alcuna detrazione. Quando l'uso di cessioni a monte non può essere concesso a particolari cessioni a valle effettuate da un soggetto passivo le cui operazioni a valle sono sia soggette ad imposta sia esenti, l'articolo 173 e segg. della direttiva 2006/112 prevede il prorata di detrazione, determinato dal rapporto tra cessioni soggette a imposta e cessioni esenti.

10 — Si rileva che le operazioni immobiliari (vendite, affitti o locazioni) possono essere soggette ad imposta o esenti in conformità dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere da j) a l), o dell'articolo 137, paragrafo 1, lettere da b) a d) – v. paragrafo 54 infra.

11 — Il valore del lev bulgaro era pari, nel periodo di riferimento, a circa metà del valore dell'euro.

12 — Se ne deduce che l'operazione non era esente ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j) o k), oppure che era stato esercitato il diritto di optare per l'imposizione ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 1, lettera b) o c).

13 — La relativa aliquota IVA è pari al 20%.

14 — Il riferimento a una «rettifica» ai sensi di tali articoli non è forse la formulazione migliore, in quanto gli articoli citati riguardano il prorata di detrazione e le limitazioni del diritto a detrazione - v. nota 5 supra.

15 — V. nota 14 supra.

16 — V. sentenze del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, Racc. pag. I?743, punto 21 e giurisprudenza ivi citata), e del 9 giugno 2011 Campsa Estaciones de Servicio (C?285/10, Racc. pag. I?5059, punto 28).

17 — V., ad esempio, sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C?41/09, Racc. pag. I?831, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).

18 — V. articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

19 — Per una sintesi del ragionamento che segue, presentata sotto forma di tabella, v. l'allegato I delle presenti conclusioni.

- 20 — V., ad esempio, sentenza del 10 giugno 2010, Bruno e Pettini e a. (C?395/08 e C?396/08, Racc. pag. I?5119, punto 74).
- 21 — V., in tal senso, sentenza del 10 aprile 1984, Von Colson e Kamann (C?14/83, Racc. pag. 1891, punti 26 e 27).
- 22 — V., ad esempio, sentenza Bruno e Pettini e a., cit. supra alla nota 20, punto 74.
- 23 — V. sentenza dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer (C?62/00, Racc. pag. I?6325, punto 47).
- 24 — V. sentenza Campsa Estaciones de Servicio, cit. supra alla nota 16, punto 40.
- 25 — V., ad esempio, sentenza del 21 ottobre 2010, Accardo e a. (C?227/09, Racc. pag. I?10273, punti da 44 a 47 e giurisprudenza ivi citata). Per esercitare un'opzione, gli Stati membri devono scegliere di farla valere (v. sentenza del 15 settembre 2011, S?aby e Ku?, C?180/10 e C?181/10, Racc. pag. I?8461, punto 33).
- 26 — V., ad esempio, sentenza del 18 gennaio 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Racc. pag. I?493, punti 30 e 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 — V., ad esempio, ordinanza del 10 giugno 2011, Mohammad Imran (C?155/11 PPU, Racc. pag. I?5095, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 — In questi casi, l'obbligo all'esenzione non è assoluto, poiché, ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 1, lettere da b) a d), gli Stati membri possono accordare ai soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione in ciascuno di questi casi. Per una sintesi del ragionamento che segue, presentata sotto forma di tabella, v. l'allegato II delle presenti conclusioni.
- 29 — Sentenza dell'8 giugno 2000, Breitsohl (C?400/98 Racc. pag. I?4321, punto 50).
- 30 — V., ad esempio, sentenza del 10 marzo 2011, Bog e a. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, Racc. pag. I?1457, punto 51 e segg. e giurisprudenza ivi citata).