



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

2 giugno 2016\*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 9, paragrafo 1 — Nozioni di “soggetto passivo dell’imposta sul valore aggiunto” e di “attività economica” — Articolo 24, paragrafo 1 — Nozione di “prestazione di servizi” — Opere di ingegneria rurale — Costruzione e sfruttamento di un sistema di smaltimento delle acque da parte di una società commerciale senza scopo di lucro — Effetti del finanziamento delle opere per mezzo di aiuti di Stato e di aiuti dell’Unione europea»

Nella causa C-263/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Kúria (Corte suprema, Ungheria), con decisione del 14 maggio 2015, pervenuta in cancelleria il 3 giugno 2015, nel procedimento

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

contro

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da D. Šváby, presidente di sezione, J. Malenovský e M. Vilaras (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

viste le osservazioni presentate:

- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da K. Talabér-Ritz e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

\* Lingua processuale: l’ungherese.

## Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. e la Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft, società commerciali senza scopo di lucro, alla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (direzione principale tributaria della regione del Transdanubio meridionale, Ungheria) in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle fatture emesse dalla Recontír BPM Kft. in relazione a lavori eseguiti per conto delle stesse.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 prevede che le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale siano soggette all'IVA.
- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

- 5 L'articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva ha il seguente tenore:

«Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

#### *Diritto ungherese*

- 6 L'articolo 5, paragrafo 1, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») così prevede:

«Soggetto passivo: persona fisica o organismo con capacità giuridica che esercita a proprio nome un'attività economica in qualsiasi luogo, indipendentemente dallo scopo e dal risultato di detta attività (...)».

- 7 L'articolo 6, paragrafo 1, della legge sull'IVA prevede quanto segue:

«Attività economica: qualsiasi attività di natura professionale ossia a carattere duraturo o regolare, purché tale attività abbia come obiettivo o risultato l'ottenimento di un corrispettivo e venga svolta in modo indipendente».

8 L'articolo 16 della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«Ai fini della cessione di beni o della prestazione di servizi non rileva il fatto che la stessa avvenga sulla base di un contratto, a norma di legge o di provvedimenti regolamentari, in virtù di una decisione giudiziaria o amministrativa (inclusa una decisione che non si pronunci sul merito nella causa) o mediante vendita all'asta».

9 L'articolo 259, paragrafo 6, della legge relativa all'IVA così dispone:

«Corrispettivo: ogni vantaggio patrimoniale, compresi i valori patrimoniali riconosciuti per la riduzione di un credito esistente ma esclusi gli indennizzi a titolo di risarcimento danni».

10 L'articolo 4, paragrafo 1, dell'a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (legge n. IV del 2006 relativa alle società commerciali) dispone quanto segue:

«È altresì possibile costituire società commerciali per lo svolgimento di un'attività economica collettiva non finalizzata al raggiungimento di un profitto (società commerciale senza scopo di lucro). La società commerciale senza scopo di lucro può essere costituita e operare sotto qualsiasi forma societaria. L'assenza di uno scopo di lucro della società commerciale deve essere menzionata nella sua denominazione sociale, unitamente all'indicazione della forma societaria».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

11 Le ricorrenti nel procedimento principale sono «società commerciali senza scopo di lucro» che, a tale titolo, esercitano un'attività economica non finalizzata al raggiungimento di un profitto e che possono svolgere solo in via accessoria un'attività economica che produce un reddito. Esse sono state costituite allo scopo di costruire, e sfruttare, opere di ingegneria rurale, ovvero un sistema di canalizzazione per l'evacuazione delle acque, un deposito per acqua e una cisterna da utilizzarsi in caso di alluvioni su terreni di proprietà dei loro soci.

12 I lavori necessari alla realizzazione di tali opere sono stati finanziati con risorse dello Stato e dell'Unione europea. Ai fini di tali lavori, le ricorrenti nel procedimento principale dispongono delle autorizzazioni amministrative e del consenso dei proprietari dei terreni interessati. È altresì previsto che le ricorrenti percepiscano da detti proprietari un canone di utilizzo delle opere di ingegneria rurale per un periodo di otto anni.

13 La preparazione e la realizzazione delle operazioni sono state affidate dalle ricorrenti nel procedimento principale alla Recontír BPM, la quale ha emesso fatture contenenti l'IVA per i lavori effettuati, che le ricorrenti hanno voluto detrarre.

14 Il diritto a detrazione rivendicato dalle ricorrenti nel procedimento principale è stato, tuttavia, negato dalla NAV, in ragione del fatto che l'attività programmata non costituiva un'«attività economica», ai sensi dell'articolo 6 della legge sull'IVA, tanto relativamente ai tratti che formano parte della rete stradale, quindi utilizzabili da chiunque, quanto relativamente ai tratti di proprietà privata. Le ricorrenti nel procedimento principale non sarebbero, pertanto, «soggetti passivi» per questo tipo di attività. Esse non eserciterebbero alcuna attività che possa essere classificata come «prestazione di servizi» né a favore dei propri soci né a favore di terzi. Lo sfruttamento abituale di opere di ingegneria rurale, che consiste nella manutenzione del manto stradale asfaltato e dell'area circostante e nel garantire il libero flusso dell'acqua, rientrerebbe nella conservazione delle strade pubbliche e costituirebbe un obbligo legale e non una prestazione di servizi. Gli introiti di modesta entità che le ricorrenti nel procedimento principale prevedono di percepire in relazione allo sfruttamento di tali opere non risponderebbero alla nozione di «corrispettivo» ai sensi della legge sull'IVA.

- 15 Il ricorso proposto dalle ricorrenti nel procedimento principale avverso tale decisione di rigetto è stato respinto in primo grado, per gli stessi motivi sostenuti dalla NAV.
- 16 Di conseguenza, le ricorrenti nel procedimento principale hanno adito con ricorso per cassazione la Kúria (Corte Suprema, Ungheria), dinanzi alla quale esse hanno sostenuto che, in quanto società commerciali, hanno la qualità di «soggetto passivo», dal momento che l'assoggettamento ad imposta si basa su criteri oggettivi. Esse considerano che la possibilità di esercitare il diritto a detrazione dipende dalla classificazione dell'attività esercitata e che, per rispondere alla definizione di «attività economica», di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della legge sull'IVA, è sufficiente esercitare in modo duraturo o regolare un'attività che ha come risultato l'ottenimento di un corrispettivo. Il raggiungimento di un profitto non sarebbe necessario ai fini della classificazione di un'«attività economica».
- 17 Il giudice del rinvio fa notare che la nozione di «attività economica» è molto ampia e che né il raggiungimento di un profitto né il finanziamento di investimenti mediante aiuti di Stato rilevano in tale ambito. A suo avviso, per classificare un'attività come «prestazione di servizi», non rileva che le ricorrenti adempiano o meno un obbligo di manutenzione imposto loro dalla legge. Per contro, il giudice del rinvio si interroga sulla questione se il canone versato in forza di un contratto di sfruttamento e di utilizzo debba essere considerato un corrispettivo e se esista un nesso diretto tra la manutenzione delle opere di ingegneria rurale realizzate grazie agli investimenti e un tale corrispettivo.
- 18 Ciò premesso, la Kúria (Corte Suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sollevare dinanzi alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se, nelle circostanze di cui al procedimento principale, le ricorrenti agiscono in qualità di soggetti passivi, tenuto conto che l'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva [2006/112] non esclude dalla nozione di attività economica le attività svolte dalle società commerciali neppure qualora tali società possano svolgere solo in via accessoria un'attività economica di natura professionale che produce un reddito.
  - 2) Se ai fini della considerazione delle ricorrenti [di cui al procedimento principale] come soggetti passivi rilevi il fatto che una parte considerevole dei loro investimenti sia finanziata mediante aiuti di Stato e che, nell'ambito dell'attività di sfruttamento, percepiscano introiti derivanti dal versamento di un canone di modesta entità.
  - 3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se occorra considerare che detto “canone” costituisce il corrispettivo di un servizio e che esiste un nesso diretto tra la prestazione del servizio e il pagamento del corrispettivo.
  - 4) Se la gestione dell'investimento presupponga una prestazione di servizi da parte delle ricorrenti [di cui al procedimento principale], ai sensi dell'articolo 24 della direttiva [2006/112], o non possa ritenersi che si tratti di una prestazione di servizi dal momento che costituisce l'adempimento di un obbligo legale».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 19 Con le sue quattro questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio intende chiarire, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale, come quelle di cui al procedimento principale, da parte di una società commerciale senza scopo di lucro, costituisca un'attività economica ai sensi di tale disposizione, nonostante, da un lato, tali opere siano state finanziate in misura considerevole mediante aiuti di Stato e, dall'altro, il loro sfruttamento generi solo introiti derivanti dal versamento di un canone di modesta entità. Esso chiede altresì se l'articolo 24 di detta direttiva debba

essere interpretato nel senso che tale sfruttamento di opere di ingegneria rurale costituisce una prestazione di servizi e se esista un nesso diretto tra tale prestazione e il canone che ne costituisce il corrispettivo, nonostante si tratti dell'adempimento di un obbligo legale.

- 20 Occorre ricordare che, nonostante la direttiva 2006/112 assegni un ambito di applicazione molto ampio all'IVA, solo le attività aventi carattere economico sono soggette a tale imposta (v., in particolare, sentenze del 26 giugno 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, EU:C:2003:377, punto 39; del 26 giugno 2007, *T-Mobile Austria e a.*, C-284/04, EU:C:2007:381, punto 34, nonché del 29 ottobre 2009, *Commissione/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 34).
- 21 Infatti, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112, relativo alle operazioni imponibili, sono assoggettati ad IVA, oltre alle importazioni di beni, gli acquisti intracomunitari di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo. Inoltre, a norma dell'articolo 9 della stessa direttiva, si considera «soggetto passivo» chiunque pratici in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di detta attività (v., in particolare, sentenze del 26 marzo 1987, *Commissione/Paesi Bassi*, 235/85, EU:C:1987:161, punto 6; del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punti 26 e 27, nonché del 29 ottobre 2009, *Commissione/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 35).
- 22 Parimenti, l'analisi delle nozioni di «cessione di beni» e di «prestazione di servizi» dimostra che tali nozioni, che definiscono, in parte, le operazioni imponibili ai sensi della direttiva 2006/112, hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 12 gennaio 2006, *Optigen e a.*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 44).
- 23 La nozione di «attività economica» è definita all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 come comprensiva di tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, in particolare delle operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità (v., in particolare, sentenze del 26 giugno 2007, *T-Mobile Austria e a.*, C-284/04, EU:C:2007:381, punto 33; del 29 ottobre 2009, *Commissione/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 36, nonché del 20 giugno 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, punto 16).
- 24 A tale proposito, occorre precisare che il concetto di «sfruttamento» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, intesa a ricavare dal bene di cui trattasi introiti aventi un certo carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenze del 26 giugno 2007, *T-Mobile Austria e a.*, C-284/04, EU:C:2007:381, punto 38, nonché del 13 dicembre 2007, *Götz*, EU:C:2007:789, punto 18).
- 25 Inoltre, ai sensi dell'articolo 24 della direttiva 2006/112, si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.
- 26 Orbene, la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è percepito quale corrispettivo del servizio prestato e una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto. Ne consegue che una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (sentenze del 3 marzo 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14; del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39, nonché del 6 ottobre 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, EU:C:2009:619, punto 19).

- 27 È alla luce di tali considerazioni che deve fornirsi una soluzione alle questioni sollevate.
- 28 In primo luogo, dalla decisione di rinvio risulta che l'attività di cui è questione nel procedimento principale consiste nello sfruttamento di opere di ingegneria rurale che includono un sistema di canalizzazione per l'evacuazione delle acque, un deposito per acqua e una cisterna da utilizzarsi in caso di alluvioni. Un'attività siffatta dev'essere considerata rientrante nella nozione di «attività economica», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, se essa è esercitata al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.
- 29 La questione se tale attività sia diretta a realizzare introiti aventi carattere di stabilità è una questione di fatto che dev'essere valutata tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figura, in particolare, la natura del bene considerato (v. sentenza del 19 luglio 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punto 33, nonché del 20 giugno 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punto 19).
- 30 Nella specie, le prestazioni effettuate dalle ricorrenti nel procedimento principale o che le stesse sono tenute ad effettuare consistono nello sfruttamento di opere di ingegneria rurale e delle strade pubbliche in cui rientrano alcune parti di tali opere, al fine di garantire in ogni momento che l'acqua fluisca liberamente, in particolare mediante la manutenzione di tali opere. Tali prestazioni danno o daranno luogo a una remunerazione, poiché le ricorrenti nel procedimento principale intendono percepire dai proprietari dei terreni interessati un canone di utilizzo delle opere di ingegneria rurale per un periodo determinato di otto anni.
- 31 In tali circostanze, si deve ritenere che lo sfruttamento di tali opere sia effettuato al fine di ricavarne introiti.
- 32 A tale proposito, seppure non sia accertato che le ricorrenti nel procedimento principale abbiano iniziato lo sfruttamento delle opere di ingegneria rurale alla data in cui esse hanno rivendicato il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte, occorre ricordare che chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'«attività economica» ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112 ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo (v., per analogia, sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 47, nonché dell'8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 34).
- 33 Inoltre, va constatato che il periodo di otto anni previsto per la percezione del canone di utilizzo conferisce allo stesso un carattere di stabilità ai sensi della giurisprudenza citata al punto 23 della presente sentenza.
- 34 L'esistenza di introiti aventi un carattere di stabilità non può essere messa in dubbio per il motivo che le ricorrenti nel procedimento principale possono esercitare solo in via accessoria un'attività economica di natura professionale che produce un reddito.
- 35 Da un lato, occorre ricordare che, sia dal testo stesso dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 sia dalla giurisprudenza della Corte risulta che, per considerare che lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale avvenga al fine di ricavarne introiti, è irrilevante che tale sfruttamento sia o meno finalizzato a generare profitti (v., in particolare, sentenza del 20 giugno 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punto 25), sicché il fatto che, in ragione della loro forma societaria, le ricorrenti nel procedimento principale possano esercitare solo in via accessoria un'attività economica di natura professionale che produce un reddito è irrilevante ai fini dell'esistenza di un'attività economica intesa a realizzare introiti aventi un carattere di stabilità.

- 36 Dall'altro lato, l'incidenza di un possibile esercizio in via accessoria dell'attività di cui al procedimento principale sul carattere economico della medesima dipende dall'analisi del complesso delle circostanze di sfruttamento delle opere di ingegneria rurale al fine di determinare se l'utilizzo sia volto a realizzare introiti aventi effettivamente carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenze del 26 settembre 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, punto 27, nonché del 19 luglio 2012, *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, punto 34).
- 37 Tuttavia, alla luce degli elementi di fatto comunicati dal giudice del rinvio e già rilevati ai punti da 30 a 33 della presente sentenza, risulta che, in ragione della sua durata, deve conferirsi al previsto canone di utilizzo un carattere di stabilità tale da far ritenere lo sfruttamento di tali opere un'«attività economica», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112.
- 38 In ultimo, la circostanza che gli investimenti realizzati sarebbero stati finanziati in misura considerevole da aiuti concessi dallo Stato membro e dall'Unione non può influire sulla natura economica o meno dell'attività esercitata o prevista dalle ricorrenti nel procedimento principale, poiché la nozione di «attività economica» ha un carattere oggettivo e si applica indipendentemente non solo dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi, ma altresì dal modo di finanziamento scelto dall'operatore interessato, anche quando si tratta di sovvenzioni pubbliche (v., per quanto riguarda il divieto di limitare il diritto a detrazione, sentenze del 6 ottobre 2005, *Commissione/Francia*, C-243/03, EU:C:2005:589, punti 32 e 33, nonché del 23 aprile 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, EU:C:2009:261, punti 20 e 26).
- 39 In secondo luogo, lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale può essere considerato come rientrante nella categoria delle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso solo qualora esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il canone di utilizzo percepito dalle ricorrenti di cui al procedimento principale o che le stesse devono percepire e solo qualora tale canone costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito ai beneficiari.
- 40 Nella specie, le prestazioni effettuate o da effettuare dalle ricorrenti nel procedimento principale consistono nello sfruttamento di opere di ingegneria rurale e delle strade pubbliche in cui rientrano alcune parti di tali opere, al fine di garantire in ogni momento che l'acqua fluisca liberamente, in particolare mediante la manutenzione di tali opere, e costituiscono, pertanto, prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 24 della direttiva 2006/112.
- 41 Nella valutazione del carattere oneroso dell'attività di cui trattasi nel procedimento principale, la circostanza che, nell'ambito di tale attività, la manutenzione delle strade pubbliche al fine di consentire il libero flusso dell'acqua risponda ad un obbligo legale non può essere rilevante, non potendo una circostanza del genere rimettere in discussione né la qualificazione di un'attività del genere come «prestazione di servizi» né il nesso diretto tra tale prestazione e il suo corrispettivo.
- 42 Infatti, si è statuito che il fatto che l'attività di cui trattasi consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate per legge, per uno scopo di interesse generale, è irrilevante al fine di valutare se tale attività costituisca prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenze del 12 settembre 2000, *Commissione/Francia*, C-276/97, EU:C:2000:424, punto 33, nonché del 29 ottobre 2009, *Commissione/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 40). Si è altresì dichiarato, peraltro, che anche qualora l'attività di cui trattasi abbia ad oggetto l'esecuzione di un obbligo costituzionale incombente esclusivamente e direttamente allo Stato membro interessato, tale sola circostanza non può rimettere in discussione il nesso diretto tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 39).
- 43 Parimenti, nessun altro elemento comunicato dal giudice del rinvio è idoneo a pregiudicare il nesso diretto che esiste tra la prestazione di servizi effettuata o da effettuare e il corrispettivo percepito o da percepire.

- 44 Ciò vale, in particolare, per l'importo ridotto del canone di utilizzo previsto dalle ricorrenti nel procedimento principale.
- 45 Va ricordato, infatti, che la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenze del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 22; del 9 giugno 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, punto 25, nonché del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punti 36 e 37).
- 46 Pertanto, una tale circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 36).
- 47 Inoltre, l'importo di detto canone è stato stabilito in anticipo, poiché tanto il giudice del rinvio quanto il governo ungherese e la Commissione europea hanno considerato che il canone percepito o da percepire è di importo ridotto. Su tale punto, si può anche ammettere che detto importo è stato stabilito sulla base di criteri chiaramente individuati. Infatti, le prestazioni di manutenzione effettuate dalle ricorrenti nel procedimento principale o che le stesse sono tenute ad effettuare devono rispondere all'esistenza di un obbligo di garantire il libero flusso dell'acqua, gravante sulle ricorrenti in qualità di gestori di opere di ingegneria rurale. Un obbligo del genere può consistere in operazioni di manutenzione circoscritte realizzate a scadenze regolari e che possono dar luogo ad una remunerazione stabilita in anticipo.
- 48 In tali circostanze, il canone di utilizzo, seppure di importo ridotto, può costituire il corrispettivo del servizio prestato dalle ricorrenti del procedimento principale ai proprietari dei terreni sui quali si trovano dette opere, conformemente alle sentenze del 3 marzo 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14), del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39), e del 6 ottobre 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, punto 19).
- 49 A tale proposito, spetterà al giudice del rinvio verificare se l'importo del canone percepito o da percepire, in quanto corrispettivo, dimostri l'esistenza di un nesso diretto tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e detto corrispettivo e, di conseguenza, il carattere oneroso delle prestazioni di servizi. Esso dovrà in particolare assicurarsi che il canone previsto dalle ricorrenti nel procedimento principale non costituisca una remunerazione solo parziale delle prestazioni effettuate o da effettuare e che la sua entità non sia stata stabilita in ragione dell'esistenza di altri fattori eventuali e idonei, se del caso, a rimettere in discussione il nesso diretto tra le prestazioni e il loro corrispettivo.
- 50 Pertanto, spetterà, all'occorrenza, al giudice del rinvio assicurarsi che l'operazione di cui al procedimento principale non costituisca una costruzione di puro artificio, priva di effettività economica, realizzata unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2011, *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, punto 51, e del 12 luglio 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, punto 35).
- 51 Sulla scorta di tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni sollevate nel modo seguente:
- l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale come quelle di cui al procedimento principale da parte di una società commerciale senza scopo di lucro, che esercita solo in via accessoria tale attività di natura professionale che produce un reddito, costituisce un'attività economica ai sensi di tale disposizione nonostante, da un lato, tali opere siano state finanziate in misura considerevole



mediante aiuti di Stato e, dall'altro, il loro sfruttamento generi solo introiti derivanti dal versamento di un canone di modesta entità, qualora tale canone abbia un carattere di stabilità in ragione della prevista durata di riscossione;

- l'articolo 24 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale come quelle di cui al procedimento principale consiste nella realizzazione di prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, in ragione del fatto che esse hanno un nesso diretto con il canone percepito o da percepire, purché tale canone di importo ridotto costituisca il controvalore del servizio fornito e nonostante la circostanza che tali prestazioni costituiscano l'adempimento di obblighi di legge. Spetterà al giudice del rinvio verificare se l'importo del canone percepito o da percepire, in quanto corrispettivo, dimostri l'esistenza di un nesso diretto tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e detto corrispettivo e, di conseguenza, il carattere oneroso delle prestazioni di servizi. Esso dovrà in particolare assicurarsi che il canone previsto dalle ricorrenti nel procedimento principale non costituisca una remunerazione solo parziale delle prestazioni effettuate o da effettuare e che la sua entità non sia stata stabilita in ragione dell'esistenza di altri fattori eventuali e idonei, se del caso, a rimettere in discussione il nesso diretto tra le prestazioni e il loro corrispettivo.

### Sulle spese

- <sup>52</sup> Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, salvo quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale come quelle di cui al procedimento principale da parte di una società commerciale senza scopo di lucro, che esercita solo in via accessoria tale attività di natura professionale che produce un reddito, costituisce un'attività economica ai sensi di tale disposizione nonostante, da un lato, tali opere siano state finanziate in misura considerevole mediante aiuti di Stato e, dall'altro, il loro sfruttamento generi solo introiti derivanti dal versamento di un canone di modesta entità, qualora tale canone abbia un carattere di stabilità in ragione della prevista durata di riscossione.**
- 2) **L'articolo 24 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale come quelle di cui al procedimento principale consiste nella realizzazione di prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, in ragione del fatto che esse hanno un nesso diretto con il canone percepito o da percepire, purché tale canone di importo ridotto costituisca il controvalore del servizio fornito e nonostante la circostanza che tali prestazioni costituiscano l'adempimento di obblighi di legge. Spetta al giudice del rinvio verificare se l'importo del canone percepito o da percepire, in quanto corrispettivo, dimostri l'esistenza di un nesso diretto tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e detto corrispettivo e, di conseguenza, il carattere oneroso delle prestazioni di servizi. Esso dovrà in particolare assicurarsi che il canone previsto dalle ricorrenti nel procedimento principale non costituisca una remunerazione solo parziale delle prestazioni effettuate o da effettuare e che la sua entità non sia stata stabilita in ragione dell'esistenza di altri fattori eventuali e idonei, se del caso, a rimettere in discussione il nesso diretto tra le prestazioni e il loro corrispettivo.**

Firme