

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

20 gennaio 2005 *

Nel procedimento C-412/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Regeringsrätten (Svezia) con decisione 29 settembre 2003, pervenuta in cancelleria il 3 ottobre 2003, nella causa

Hotel Scandic Gåsabäck AB

contro

Riksskatteverket,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. K. Lenaerts (relatore), J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász e M. Ilešič, giudici,

* Lingua processuale: lo svedese.

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e a seguito dell'udienza del 21 ottobre 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo svedese, dal sig. A. Kruse e dalla sig.ra K. Wistrand, in qualità di agenti;
- per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità d'agente;
- per il governo ellenico, dal sig. M. Apossos, dalle sig.re V. Pelekou e I. Pouli, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, dalla sig.ra A. Guimaraes-Purokoski, in qualità d'agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra L. Ström, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 novembre 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguito: «la sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la società Hotel Scandic Gåsabäck AB (in prosieguito: la «Scandic») ed il Riksskatteverket (Amministrazione finanziaria) in merito all'individuazione della base imponibile relativa alla distribuzione di pasti da parte della detta società al proprio personale.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

- 3 A termini dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguito: l'«IVA») «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

- 4 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva stabilisce che, in linea generale, la base imponibile nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi viene calcolata in base a «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».

- 5 L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva così recita:

«È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

- 6 In caso di prelievo di un bene, quale definito al detto art. 5, n. 6, l'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva detta una regola specifica per quanto attiene alla determinazione della base imponibile, così formulata:

«La base imponibile è costituita:

(...)

- b) per le operazioni di cui all'articolo 5, paragraf[o] 6 (...), dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

(...)).

- 7 Per quanto attiene alle prestazioni di servizi, l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva così dispone:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

- a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;
- b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

(...)).

- 8 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva medesima, la base imponibile è costituita «per le operazioni di cui all'art. 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione di servizi».

La normativa nazionale

- 9 A termini del capitolo 2, art. 2, n. 2, della *mervärdesskattelagen* (legge svedese in materia di IVA) (SFS 1994, n. 200; in prosieguo: la «legge svedese»), per prelievo di beni deve intendersi segnatamente il fatto che un soggetto passivo ceda un bene ad un terzo, a titolo gratuito o oneroso, per un corrispettivo di valore inferiore a quello determinato ai sensi del capitolo 7, art. 3, n. 2, lett. a), della legge medesima, senza che tale ribasso sia determinato dalle condizioni di mercato. Il valore contemplato da quest'ultima disposizione è costituito dal valore di acquisto dei beni o di beni analoghi ovvero, in difetto, dal prezzo di costo determinato al momento del prelievo.
- 10 A termini del capitolo 2, art. 5, primo comma, della legge svedese, per «prestazione di servizi a titolo privato» deve intendersi, segnatamente, il fatto che un soggetto passivo effettui, faccia effettuare ovvero offra in qualsiasi altro modo un servizio rispondente alle esigenze private del soggetto medesimo o del proprio personale o a finalità estranee all'attività esercitata dal soggetto stesso, qualora tale servizio venga offerto a titolo gratuito o a titolo oneroso ad un valore inferiore a quello determinato ai sensi del capitolo 7, art. 3, n. 2, lett. d), della legge medesima, senza che tale ribasso sia determinato dalle condizioni di mercato. Da quest'ultima disposizione emerge che tale valore è costituito dal costo del servizio al momento del «prelievo».

- 11 Il capitolo 7, art. 2, primo comma, della legge svedese dispone che la base imponibile nella cessione di beni e prestazioni di servizi così prelevati è costituita dal valore calcolato ai sensi delle disposizioni di cui al capitolo 7, art. 3, n. 2, lett. a) o b), della legge medesima.

La causa principale e le questioni pregiudiziali

- 12 La Scandic esercita la propria attività in Svezia, nel settore alberghiero e della ristorazione. Essa fornisce al proprio personale, costituito da circa 25 persone, il pasto di mezzogiorno ad un prezzo determinato, in una mensa da essa specificamente adibita a tale scopo.
- 13 Il personale paga per i pasti un corrispettivo superiore al costo sostenuto dalla Scandic. Non è tuttavia escluso che, in futuro, tale prezzo risulti inferiore al costo. Al fine di conoscere le conseguenze fiscali della distribuzione dei pasti al proprio personale, la Scandic chiedeva allo Skatterättsnämnden (commissione speciale incaricata di emettere pareri preliminari in materia fiscale) se la distribuzione di pasti al proprio personale costituisse cessioni di alimenti (soggetta ad un'aliquota del 12%) ovvero una prestazione di servizi (soggetta all'aliquota del 25%) e se dal fatto che la società distribuisca pasti ad un prezzo inferiore al costo sostenuto per la cessione di beni o per la prestazioni di servizi derivi la tassazione ai sensi delle disposizioni della legge svedese in materia di prelievi, ovvero se la base imponibile sia costituita dal corrispettivo versato dai dipendenti.
- 14 Con avviso di accertamento preliminare del 10 giugno 2002 lo Skatterättsnämnden dichiarava che la distribuzione di pasti effettuata dalla Scandic al proprio personale doveva essere considerata quale prestazione di servizi, come tale soggetta ad IVA ai sensi delle disposizioni di cui al capitolo 2, art. 5, primo comma, e del capitolo 7, art. 3, n. 2, lett. b), della legge svedese, qualora il prezzo dei pasti fosse inferiore al costo sostenuto dalla Scandic.

- 15 Avverso tale avviso di accertamento preliminare la Scandic ricorreva dinanzi al Regeringsrätten (supremo giudice amministrativo). Essa riteneva, da un lato, che la distribuzione di pasti al proprio personale dovesse essere considerata quale cessione di beni e non quale prestazioni di servizi e che, d'altro canto, le norme in materia di prelievi non potessero trovare applicazione, tenuto conto che il personale versa un corrispettivo per l'acquisto dei pasti.
- 16 Il Regeringsrätten rilevava che, a termini della legge svedese, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate a titolo privato vengono assoggettate ad imposta tanto nell'ipotesi in cui la messa a disposizione avvenga senza corrispettivo, quanto nell'ipotesi in cui essa avvenga a fronte di un corrispettivo inferiore al valore di acquisto o al prezzo di costo del bene o, a seconda dei casi, al costo della prestazione del servizio. Nella causa principale è sorta la questione se le disposizioni di cui agli artt. 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva ostino a tale disciplina nazionale.
- 17 Ciò premesso, il Regeringsrätten decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Nell'ipotesi in cui il Regeringsrätten, dinanzi al quale la controversia è attualmente pendente, dovesse ritenere che le operazioni compiute dalla società costituiscano cessioni di beni, se gli artt. 2 e 5, n. 6, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che le disposizioni ivi contenute ostino a che la normativa di uno Stato membro imponga che per prelievo debba intendersi il fatto che un soggetto passivo ceda un bene ad un altro soggetto, a fronte di un corrispettivo di valore inferiore al prezzo di acquisto del bene ovvero di beni analoghi o, in difetto, al prezzo di costo.

- 2) Nell'ipotesi in cui il Regeringsrätten, dinanzi al quale la controversia è attualmente pendente, dovesse ritenere che le operazioni compiute dalla società costituiscano servizi di ristorazione, se gli artt. 2 e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che le disposizioni ivi contenute ostano a che la normativa di uno Stato membro imponga che per prestazioni di servizi a titolo privato debba intendersi il fatto che un soggetto passivo effettui, faccia effettuare o in qualsiasi altra maniera offra un servizio rispondente alle esigenze private del soggetto medesimo o del proprio personale, ovvero a finalità estranee all'attività esercitata dal soggetto stesso, qualora tale servizio venga offerto a fronte di un corrispettivo inferiore al costo della prestazione medesima».

Sulle questioni pregiudiziali

- 18 Le questioni sottoposte alla Corte riguardano l'individuazione della base imponibile con riguardo ad un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi effettuata da un soggetto passivo nei confronti del proprio personale ad un prezzo inferiore a quello di costo. Le questioni sono, in particolare, dirette a consentire al giudice del rinvio di valutare la compatibilità con le disposizioni della sesta direttiva della legge svedese, legge di trasposizione delle norme dettate dagli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della direttiva medesima in una fattispecie in cui sussista effettivamente una controprestazione per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio, ancorché tale controprestazione sia inferiore al prezzo di costo del bene o del servizio stesso.
- 19 I governi ellenico e svedese ritengono che le disposizioni di cui agli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva costituiscano un'estensione della sfera delle operazioni tassabili nel senso che l'IVA colpirebbe parimenti le cessioni di beni o le prestazioni di servizi non effettuate «a titolo oneroso» a termini dell'art. 2 della

direttiva medesima. Da tali disposizioni, nel combinato disposto con l'art. 11, parte A, di tale direttiva, risulterebbe che l'obiettivo di quest'ultima consiste, in particolare, nel garantire che un soggetto passivo o il personale del medesimo non godano di indebiti vantaggi rispetto al consumatore ordinario (v. sentenze 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi, Racc. pag. I-1831, punto 42, nonché 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, Fischer e Brandenstein, Racc. pag. I-4049, punto 56). In tal senso, la sesta direttiva assoggetterebbe ad imposta non solo le cessioni a titolo gratuito, bensì parimenti le cessioni ad un prezzo inferiore a quello di costo.

20 Per contro, la Commissione delle Comunità europee ed il governo danese sostengono che gli art. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva trovano applicazione, alla luce del loro tenore letterale, unicamente nel caso di operazioni effettuate a titolo gratuito. Conformemente all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della direttiva medesima, la base imponibile sarebbe costituita dal corrispettivo effettivamente versato dal dipendente al datore di lavoro, ancorché tale corrispettivo sia di valore inferiore al prezzo di costo dei pasti forniti.

21 A tal riguardo si deve rammentare che, conformemente alla regola generale fissata all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile nella cessione di un bene o nella prestazione di un servizio, effettuata a titolo oneroso, è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo costituisce dunque il valore soggettivo, vale a dire realmente ricevuto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (v. sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Racc. pag. 445, punto 13; 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365, punto 16; 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, punto 19; 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 13, e 29 marzo 2001, causa C-404/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2667, punto 38). Inoltre, tale corrispettivo deve poter essere espresso in denaro (v. le menzionate sentenze, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punto 13; Naturally Yours Cosmetics, punto 16, e Fillibeck, punto 14).

- 22 Come correttamente sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle proprie conclusioni, la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso». Tale nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazioni di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple e Pear Development Council, Racc. pag. 1443, punto 12).
- 23 Gli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, della sesta direttiva assimilano talune operazioni nelle quali il soggetto passivo non percepisce alcun effettivo corrispettivo a cessioni di beni e a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso. Lo scopo di tali disposizioni consiste nel garantire la parità di trattamento fra il soggetto passivo che prelevi un bene o che fornisca servizi per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale, da un lato, e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene o un servizio dello stesso tipo (v. sentenze 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, Racc. pag. I-4517, punto 35; Fillibeck, cit., punto 25, nonché Fischer e Brandenstein, cit., punto 56). Ai fini del conseguimento di tale obiettivo, i detti artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva impediscono che un soggetto passivo che abbia potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla propria impresa possa sfuggire al pagamento di tale imposta prelevando il bene stesso dal patrimonio della propria impresa per fini privati o per quelli del proprio personale, godendo in tal modo di indebiti vantaggi rispetto al consumatore ordinario che acquisti il bene pagando l'IVA (v. sentenze 6 maggio 1992, causa C-20/91, De Jong, Racc. pag. I-2847, punto 15; Enkler, cit., punto 33; Bakcsi, cit., punto 42, nonché Fischer e Brandenstein, cit., punto 56). Parimenti, l'art. 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva impedisce che un soggetto passivo o il personale del medesimo ottenga in esenzione dall'imposta prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stesso per le quali un singolo avrebbe dovuto pagare l'IVA.
- 24 Dall'ordinanza di rinvio emerge che, in futuro, il personale della Scandic continuerà a versare un corrispettivo effettivo per i pasti distribuiti dalla società. Atteso che

l'operazione di cui trattasi viene effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, gli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della direttiva medesima non possono quindi trovare alcuna applicazione. Infatti, queste ultime disposizioni riguardano unicamente le operazioni effettuate a titolo gratuito che vengono assimilate, ai fini dell'IVA, ad operazioni effettuate a titolo oneroso.

- 25 A parere del governo svedese, lo scopo e l'effetto utile degli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva risulterebbero compromessi se un'operazione effettuata a fronte di un corrispettivo simbolico non ricadesse nella sfera di applicazione di tali disposizioni. Infatti, il pagamento dell'IVA potrebbe venire in gran parte eluso qualora il soggetto passivo o il personale del medesimo potessero ottenere un bene o un servizio per una somma simbolica e versare la relativa imposta sulla base di tale corrispettivo.
- 26 A tal riguardo si deve rilevare che dalla decisione di rinvio non emerge minimamente che il prezzo pagato in futuro dal personale della Scandic per la consumazione di pasti nella mensa della società stessa diverrà simbolico. In ogni caso, il rischio menzionato dal governo svedese potrà unicamente dar luogo ad una domanda, ex art. 27 della direttiva medesima, relativa all'introduzione da parte dello Stato membro interessato di misure derogatorie al fine di evitare talune frodi o evasioni fiscali.
- 27 Il governo svedese osserva inoltre che, a termini dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni imponibili sono ricomprese nella base imponibile. Nel caso in cui un'impresa sovvenzionasse i pasti offerti al proprio personale ricorrendo ad un'impresa di ristorazione esterna, essa corrisponderebbe direttamente a quest'ultima l'importo della sovvenzione, che integrerebbe in tal modo il prezzo versato dal personale stesso all'impresa di ristorazione. La sovvenzione verrebbe in tal caso

considerata quale somma direttamente connessa con il prezzo e rientrerebbe nella base imponibile ai sensi della detta disposizione. Orbene, un'impresa che sovvenzioni la distribuzione dei pasti avvalendosi dei propri servizi di ristorazione dovrebbe essere tassata in modo equivalente.

- 28 A tal riguardo deve rammentarsi che, conformemente alla regola generale enunciata all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, nella cessione di beni o nella prestazione di servizi la base imponibile è costituita dal corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo «da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».
- 29 Il passo al quale fa riferimento il governo svedese riguarda fattispecie in cui compaiono tre soggetti, vale a dire colui che concede la sovvenzione, il cedente del bene o il prestatore di servizi che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio (v. sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00, *Office des produits wallons*, Racc. pag. I-9115, punto 10). Nella specie, figurano invece solamente due soggetti, vale a dire la Scandic, quale cedente di beni o prestatore di servizi, da un lato, e il suo personale, dall'altro. Inoltre, come emerge chiaramente dall'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il corrispettivo viene sempre versato dall'«acquirente, [dal] destinatario o [da] (...) un terzo», e quindi mai dal cedente o dal prestatore medesimo. Il costo sopportato dal soggetto passivo stesso ai fini della distribuzione dei pasti al proprio personale non può quindi rientrare nella base imponibile relativa all'operazione di cui trattasi.
- 30 Dalle suesposte considerazioni consegue che gli artt. 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che consideri quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito.

Sulle spese

- 31 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per la presentazione di osservazioni alla Corte da parte di soggetti diversi da quelli sopramenzionati non possono dar luogo a rifusione.

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

Gli artt. 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretate nel senso che ostano ad una normativa nazionale che consideri quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito.

Firme