



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

9 ottobre 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a) – Base imponibile – Sovvenzione direttamente connessa con il prezzo – Regolamento (CE) n. 2200/96 – Articolo 11, paragrafo 1, e articolo 15 – Organizzazione di produttori agricoli che ha costituito un fondo di esercizio – Cessioni effettuate dall’organizzazione di produttori ai propri membri in cambio di pagamenti che non coprono la totalità del prezzo d’acquisto – Finanziamento supplementare versato dal fondo di esercizio»

Nelle cause riunite C-573/18 e C-574/18,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisioni del 13 giugno 2018, pervenute in cancelleria il 13 settembre 2018, nei procedimenti

C GmbH & Co. KG (C-573/18),

C-eG (C-574/18)

contro

Finanzamt Z,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis (relatore), presidente di sezione, M. Ilešič e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, inizialmente da T. Henze e S. Eisenberg, poi da S. Eisenberg, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e R. Pethke, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il tedesco.

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), nonché degli articoli 20 e 27 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «Sesta direttiva»).
- 2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie che oppongono la C GmbH & Co. KG e la C-eG al Finanzamt Z (Ufficio delle Entrate di Z, Germania; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito ad avvisi di accertamento relativi all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 2200/96 del Consiglio, del 28 ottobre 1996, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore degli ortofrutticoli (GU 1996, L 297, pag. 1), prevede quanto segue:

«Ai fini del presente regolamento si intende per “organizzazione di produttori” qualsiasi persona giuridica:

 - a) costituita per iniziativa dei produttori delle seguenti categorie di prodotti di cui all'articolo 1, paragrafo 2:
 - i) ortofrutticoli
 - (...)
 - c) il cui statuto obbliga i produttori associati, in particolare a quanto segue:
 - (...)
 - 3) vendere tutta la loro produzione per il tramite dell'organizzazione di produttori in questione.
 - (...)
 - 5) versare i contributi finanziari previsti dallo statuto per l'istituzione e il finanziamento del fondo di esercizio di cui all'articolo 15;
 - (...))».
 - 4 L'articolo 15, paragrafo 1, del regolamento n. 2200/96 dispone quanto segue:

«Un aiuto finanziario comunitario è concesso, alle condizioni definite al presente articolo, alle organizzazioni di produttori che costituiscono un fondo di esercizio.

Tale fondo è alimentato con contributi finanziari effettivi degli aderenti calcolati in base ai quantitativi o al valore degli ortofrutticoli effettivamente commercializzati sul mercato e con l'aiuto finanziario di cui al primo comma».

5 L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, della Sesta direttiva enuncia quanto segue:

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da 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;

(...».

6 L'articolo 20, paragrafo 1, di detta direttiva recita:

«La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

(...».

7 L'articolo 27 della medesima direttiva è così formulato:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

(...)

5. Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1».

Diritto tedesco

8 L'articolo 1, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella versione applicabile alle controversie di cui ai procedimenti principali (in prosieguo: l'«UStG»), stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le operazioni seguenti:

1. le cessioni e le prestazioni di altro tipo effettuate dietro corrispettivo nel territorio nazionale tedesco da un imprenditore nell'ambito della propria impresa. (...)

(...».

9 L'articolo 3 dell'UStG ha il seguente tenore:

«(1) Le cessioni effettuate da un imprenditore sono le prestazioni attraverso le quali questi o un terzo da lui incaricato conferisce all'acquirente o a un terzo incaricato da quest'ultimo il potere di disporre in nome proprio di un bene (attribuzione del potere di disposizione).

(...)

(12) Sussiste una permuta allorché il corrispettivo di una cessione consiste in una cessione. Sussiste un'operazione imponibile assimilabile a una permuta allorché il corrispettivo di una prestazione di altro tipo consiste in una cessione o in una prestazione di altro tipo».

10 L'articolo 10 dell'UStG recita:

«(1) Nel caso delle cessioni e delle prestazioni di altro tipo (articolo 1, paragrafo 1, punto 1, primo periodo) (...), la cifra d'affari è determinata in base al corrispettivo percepito. Il corrispettivo è costituito da tutti i costi sostenuti dal destinatario della prestazione al fine di ottenere quest'ultima, al netto però dell'imposta sulla cifra d'affari. Nel corrispettivo rientra altresì ciò che un soggetto diverso dal destinatario della prestazione versa all'imprenditore per la prestazione stessa. (...)

(2) (...) In caso di permuta (articolo 3, paragrafo 12, primo periodo) [e] di operazioni assimilabili a una permuta (articolo 3, paragrafo 12, secondo periodo), (...) il valore di ciascuna operazione è considerato come corrispettivo dell'altra operazione. L'imposta sulla cifra d'affari non è parte del corrispettivo.

(...)

(4) La cifra d'affari viene calcolata:

1. in caso di trasferimento di un bene (...), in base al prezzo di acquisto, maggiorato delle spese accessorie per il bene o per un bene equivalente, ovvero, in mancanza di un prezzo di acquisto, in base al prezzo di costo al momento della realizzazione della singola operazione;

(...).

L'imposta sulla cifra d'affari è esclusa dalla base imponibile.

(5) Il paragrafo 4 si applica in maniera corrispondente:

1. alle cessioni e alle prestazioni di altro tipo effettuate da enti collettivi ed associazioni di persone di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 5, del Körperschaftsteuergesetz [legge relativa all'imposta sugli enti collettivi; in prosieguo il «KStG»], da associazioni di persone prive di capacità giuridica, nonché da comunità nell'ambito della loro impresa, a favore dei loro titolari di quote, soci, membri associati o di soggetti prossimi di questi, nonché quelle effettuate da imprenditori individuali a favore di loro soggetti prossimi;

2. (...),

qualora la base imponibile ai sensi del paragrafo 4 sia superiore al corrispettivo ai sensi del paragrafo 1».

11 L'articolo 1, paragrafo 1, del KStG enuncia quanto segue:

«All'imposta sugli enti collettivi sono illimitatamente soggetti gli enti collettivi, le associazioni di persone e le masse patrimoniali in appresso indicati aventi la propria sede aziendale o la propria sede legale nel territorio nazionale tedesco:

(...)

5. associazioni prive di personalità giuridica, istituti, fondazioni e altre masse patrimoniali a scopo vincolato di diritto privato;

(...).».

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

12 La ricorrente di cui al procedimento principale nella causa C-573/18 è una società avente la veste giuridica di una «GmbH & Co. KG». Tale società contesta degli avvisi di accertamento in rettifica emessi per gli anni 2005 e 2006.

13 La ricorrente di cui al procedimento principale nella causa C-574/18 è una società avente la veste giuridica di una «eingetragene Genossenschaft» o «eG», vale a dire di una cooperativa registrata, che è succeduta nei diritti di un'altra cooperativa registrata. Tale cooperativa contesta degli avvisi di accertamento in rettifica emessi per gli anni 2002 e 2003.

14 Le ricorrenti di cui ai procedimenti principali erano, durante gli anni in questione, grossisti di prodotti ortofrutticoli. Nella loro qualità di «organizzazione di produttori», ai sensi dell'articolo 11 del regolamento n. 2200/96, esse vendevano i prodotti coltivati dai loro produttori associati.

15 In conformità dell'articolo 15 del citato regolamento, le ricorrenti di cui ai procedimenti principali gestivano ciascuna un fondo di esercizio. Tale fondo è una massa patrimoniale a scopo vincolato di diritto privato, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 5, del KStG, ed è finanziato per metà attraverso i contributi dei produttori associati e per metà attraverso gli aiuti finanziari dell'Unione europea. Le risorse del fondo suddetto permettono di finanziare degli investimenti in singole aziende dei membri dell'organizzazione di produttori.

16 A tal fine, le ricorrenti di cui ai procedimenti principali concludevano con diversi produttori associati contratti di acquisto e di utilizzo di beni di investimento. Gli ordinativi dei beni costituenti l'oggetto di tali contratti venivano effettuati dalle suddette ricorrenti direttamente presso dei fornitori a monte. Tali fornitori emettevano le fatture nei confronti delle suddette ricorrenti.

17 Successivamente, la ricorrente di cui al procedimento principale nella causa C-573/18 fatturava ai produttori interessati, a seconda dei casi, il 50% o il 75% delle proprie spese di acquisto più l'IVA, mentre le spese restanti erano finanziate dal fondo di esercizio. La ricorrente di cui al procedimento principale nella causa C-574/18 fatturava ai produttori in questione il 50% delle proprie spese di acquisto più l'IVA, mentre le spese restanti erano finanziate dal fondo di esercizio.

18 I produttori erano tenuti, durante un determinato periodo di utilizzazione dei beni acquistati, a fornire i loro prodotti alle ricorrenti di cui ai procedimenti principali ai fini della loro commercializzazione e a versare un contributo sulla vendita dei loro prodotti, denominato «contributo finanziario», ai sensi dell'articolo 15 del regolamento n. 2200/96. Tale contributo finanziario ammontava, nel caso della ricorrente di cui al procedimento principale nella causa C-573/18, all'1,75% del prezzo di vendita dei prodotti e, nel caso della ricorrente di cui al procedimento principale nella causa C-574/18, al 3% del prezzo di vendita dei prodotti. Tali contributi finanziavano i fondi di esercizio.

- 19 Dopo la scadenza del periodo di impegno previsto dai contratti di acquisto e di utilizzazione di beni di investimento, le ricorrenti di cui ai procedimenti principali trasferivano ai produttori, senza corrispettivo, i loro diritti di comproprietà relativi ai beni acquistati.
- 20 Le ricorrenti di cui ai procedimenti principali hanno, nel corso degli anni in questione, detratto integralmente l'IVA pagata a monte a titolo delle fatture dei fornitori e hanno applicato a valle l'IVA unicamente sugli importi fatturati ai produttori. Esse non hanno considerato gli importi versati dai fondi di esercizio come un corrispettivo della messa a disposizione dei beni in questione ai produttori, nella misura in cui detti importi provenivano dall'aiuto finanziario.
- 21 Dopo l'esecuzione di una verifica fiscale presso le ricorrenti di cui ai procedimenti principali, l'amministrazione tributaria ha ritenuto, negli avvisi di accertamento in rettifica per gli anni di cui trattasi, che le ricorrenti di cui ai procedimenti principali avessero, sin dall'acquisto dei beni, conferito ai diversi produttori un potere di disposizione su questi ultimi e avessero, così facendo, realizzato una cessione. L'amministrazione tributaria ha ritenuto che l'aiuto finanziario proveniente dai fondi di esercizio fosse, in quanto vera e propria sovvenzione, non imponibile, ed ha di conseguenza applicato alle operazioni a valle effettuate dalle ricorrenti di cui ai procedimenti principali la base imponibile minima prevista dall'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, dell'UStG, letto in combinato disposto con il paragrafo 4 di questo stesso articolo 10, ed ha ritenuto che il prezzo di acquisto fosse costituito dagli importi netti versati ai fornitori a monte.
- 22 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) ha respinto i ricorsi proposti dalle ricorrenti di cui ai procedimenti principali contro i suddetti avvisi di accertamento in rettifica. Tuttavia, anche se il giudice summenzionato ha confermato la conclusione raggiunta dall'amministrazione tributaria, esso è pervenuto a tale risultato fondandosi sull'articolo 10, paragrafo 1, terzo periodo, dell'UStG. Detto giudice ha ritenuto che i pagamenti provenienti dai fondi di esercizio dovessero essere considerati come un corrispettivo versato da un soggetto terzo.
- 23 Le ricorrenti di cui ai procedimenti principali contestano le decisioni del Finanzgericht (Tribunale tributario) nell'ambito dei ricorsi per *Revision* che esse hanno proposto dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).
- 24 Il giudice del rinvio parte dal principio secondo cui gli avvisi di accertamento in rettifica controversi nei procedimenti principali, se dovessero essere valutati esclusivamente alla luce del diritto tedesco, sarebbero legittimi. Esso si chiede però se le norme del diritto nazionale siano conformi al diritto dell'Unione.
- 25 A questo proposito, detto giudice ritiene, da un lato, che le cessioni di beni effettuate a favore dei propri membri da un'organizzazione di produttori potrebbero essere qualificate come permuta con integrazione in denaro, in quanto i membri, oltre ad un pagamento proporzionale, si impegnano, per un periodo determinato, a fornire i loro prodotti all'organizzazione di produttori. Detto giudice ritiene, dall'altro lato, che i pagamenti provenienti dai fondi di esercizio potrebbero essere considerati come una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo dell'operazione la quale dovrebbe essere inclusa nella base imponibile.

26 Alla luce di tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, che sono formulate in termini identici nella causa C-573/18 e nella causa C-574/18:

- «1) Se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui un'organizzazione di produttori ai sensi degli articoli 11, paragrafo 1, e 15 del regolamento [n. 2200/96] fornisce dei beni ai produttori ad essa aderenti, ottenendo in cambio da questi ultimi il pagamento di un importo che non copre il prezzo di acquisto, si debba presupporre:
- a) che ci si trova in presenza di una permuta con integrazione in denaro, per il fatto che i produttori, a fronte dell'operazione, si sono contrattualmente obbligati nei confronti dell'organizzazione di produttori a rifornire quest'ultima di prodotti ortofrutticoli per la durata del periodo di impegno finalizzato ad un particolare scopo, cosicché la base imponibile dell'operazione è costituita dal prezzo di acquisto versato dall'organizzazione di produttori ai fornitori a monte per i beni di investimento;
 - b) che l'importo effettivamente versato dal fondo di esercizio all'organizzazione di produttori per l'operazione costituisce, nel suo intero, una "sovvenzion[e] direttamente conness[a] con il prezzo di tali operazioni", ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva (...), con la conseguenza che la base imponibile ricomprende anche l'aiuto finanziario previsto dall'articolo 15 del regolamento n. 2200/96, concesso al fondo di esercizio sulla base di un programma operativo.
- 2) Nell'ipotesi in cui, alla luce della risposta fornita alla prima questione, rilevino, quale base imponibile, unicamente i versamenti effettuati dai produttori, e non anche l'obbligo di fornitura e l'aiuto finanziario: se, nelle circostanze descritte nella prima questione, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della [Sesta direttiva] osti a una misura particolare nazionale fondata sull'articolo 27, paragrafo 1, di detta direttiva, quale l'articolo 10, paragrafo 5, punto 1, dell'UStG, secondo cui la base imponibile delle operazioni nei confronti dei produttori è costituita dal prezzo di acquisto versato dall'organizzazione di produttori ai fornitori a monte per i beni di investimento, per il fatto che i produttori sono soggetti prossimi.
- 3) In caso di risposta negativa alla seconda questione: se lo stesso principio valga anche nel caso in cui i produttori abbiano diritto alla detrazione totale dell'imposta pagata a monte, per il fatto che i beni di investimento sono soggetti alla rettifica delle detrazioni (articolo 20 della [Sesta direttiva])».

27 Con decisione del presidente della Corte in data 4 ottobre 2018, le cause C-573/18 e C-574/18 sono state riunite ai fini della fase scritta del procedimento e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

28 Al fine di rispondere alla prima questione, occorre osservare, in via preliminare, che, come risulta dagli elementi contenuti nelle decisioni di rinvio, le controversie di cui ai procedimenti principali traggono origine dal fatto che, nelle loro dichiarazioni relative all'IVA per gli esercizi in discussione, le organizzazioni di produttori coinvolte nei citati procedimenti non hanno considerato gli importi che ciascuna di esse ha ricevuto a titolo di sovvenzione da parte dei fondi di esercizio come costituenti un corrispettivo delle cessioni di beni ai produttori. Date tali circostanze, è sufficiente, per permettere al giudice del rinvio di risolvere le summenzionate controversie, stabilire la base imponibile delle operazioni in questione, tenendo conto della regola generale enunciata all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva.

- 29 Secondo tale regola, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo che il soggetto passivo ha realmente ricevuto «da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni» (sentenza del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 28).
- 30 L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva, stabilendo che la base imponibile dell'IVA comprende, nelle ipotesi da esso previste, le sovvenzioni versate ai soggetti passivi, mira ad assoggettare all'IVA l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi e dunque ad evitare che il versamento di una sovvenzione provochi un gettito d'imposta inferiore (sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444, punto 26).
- 31 Conformemente al suo tenore letterale, detta disposizione si applica qualora la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione in questione. Affinché tale ipotesi possa dirsi sussistente, la sovvenzione deve essere specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché quest'ultimo fornisca un bene o preli un servizio determinato. Solo in questo caso la sovvenzione può essere considerata come un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio ed è pertanto imponibile (sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444, punti 27 e 28).
- 32 Inoltre, occorre verificare che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo che l'acquirente o il destinatario devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale venditore o prestatore. Si deve dunque verificare se, oggettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione (sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).
- 33 Inoltre, il corrispettivo rappresentato dalla sovvenzione deve, quantomeno, essere determinabile (sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444, punto 30 e la giurisprudenza ivi citata).
- 34 Pertanto, la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva, include unicamente le sovvenzioni che costituiscono il corrispettivo integrale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore (sentenza del 15 luglio 2004, *Commissione/Germania*, C-144/02, EU:C:2004:444, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).
- 35 Ne consegue che l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva mira a prendere in considerazione il corrispettivo pagato per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio in modo tale che sia rispecchiato l'intero valore reale della cessione o della prestazione. A tal fine, la disposizione suddetta include nella base imponibile, quale corrispettivo, le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.
- 36 Nel caso di specie, risulta dalle decisioni di rinvio che i pagamenti provenienti dai fondi di esercizio sono stati versati alle organizzazioni di produttori di cui ai procedimenti principali a fronte della cessione di beni di investimento e che essi sono andati a vantaggio dei produttori interessati.
- 37 Infatti, le organizzazioni di produttori in discussione nei procedimenti principali hanno diminuito il prezzo richiesto ai produttori quale corrispettivo della cessione dei beni suddetti in misura pari al preciso ammontare delle somme provenienti dai fondi di esercizio. Esiste dunque una connessione diretta tra la cessione dei beni suddetti e il corrispettivo realmente percepito. Tali organizzazioni di

produttori, a titolo di contropartita della cessione dei medesimi beni, hanno ricevuto, da un lato, un pagamento da parte dei produttori e, dall'altro, un pagamento che ad essi versa il fondo di esercizio interessato a titolo della cessione suddetta. I pagamenti provenienti dai fondi di esercizio sono dunque effettuati esclusivamente ai fini della cessione di tali beni di investimento e costituiscono dunque dei pagamenti direttamente connessi con il prezzo.

- 38 Occorre inoltre rilevare che i pagamenti provenienti dai fondi di esercizio in discussione nei procedimenti principali costituiscono delle «sovvenzioni» provenienti da «un terzo», ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva. Infatti, da un lato, come indicato dal giudice del rinvio, fondi siffatti godono di capacità giuridica e, dall'altro, l'organizzazione di produttori in questione non può utilizzare il patrimonio di tali fondi per scopi personali, dato che questi fondi vengono utilizzati al solo scopo del finanziamento dei programmi operativi approvati dalle autorità nazionali competenti, in conformità dell'articolo 15 del regolamento n. 2200/96.
- 39 Infine, occorre rilevare che, come sostenuto dal governo tedesco, l'interpretazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva, contenuta nei punti da 35 a 38 della presente sentenza, garantisce la preservazione della neutralità fiscale. Infatti, se un produttore effettuasse l'acquisto di un bene per la propria impresa direttamente presso un fabbricante, senza un intervento dell'organizzazione di produttori cui egli appartiene e senza versamento da parte del fondo di esercizio costituito da tale organizzazione di produttori, questa cessione di beni sarebbe interamente assoggettata all'IVA. Invece, qualora l'IVA sull'acquisto di un bene siffatto fosse diminuita in proporzione alla quota finanziata dal fondo di esercizio in questione, il produttore che effettua l'acquisto di un bene per il tramite della suddetta organizzazione di produttori sarebbe in tal caso assoggettato ad una tassazione inferiore a quella del produttore che acquista un bene equivalente senza intervento di tale organizzazione. Vi sarebbe dunque una disparità di trattamento, contraria al principio della neutralità fiscale.
- 40 Alla luce dell'insieme delle considerazioni sopra esposte, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della Sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, in circostanze quali quelle di cui ai procedimenti principali, nelle quali un'«organizzazione di produttori», ai sensi dell'articolo 11 del regolamento n. 2200/96, acquista dei beni presso dei fornitori a monte, cede tali beni ai propri membri associati e ottiene da questi ultimi un pagamento che non copre il prezzo d'acquisto, l'importo che un fondo di esercizio, quale previsto dall'articolo 15 di detto regolamento, versa alla summenzionata organizzazione di produttori per la cessione di tali beni ai produttori entra a far parte del corrispettivo di tale cessione e deve essere considerato come una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di tale operazione, versata da un terzo.

Sulle questioni seconda e terza

- 41 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda e alla terza questione.

Sulle spese

- 42 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

L'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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che, in circostanze quali quelle di cui ai procedimenti principali, nelle quali un'«organizzazione di produttori», ai sensi dell'articolo 11 del regolamento (CE) n. 2200/96 del Consiglio, del 28 ottobre 1996, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore degli ortofrutticoli, acquista dei beni presso dei fornitori a monte, cede tali beni ai propri membri associati e ottiene da questi ultimi un pagamento che non copre il prezzo d'acquisto, l'importo che un fondo di esercizio, quale previsto dall'articolo 15 di detto regolamento, versa alla summenzionata organizzazione di produttori per la cessione di tali beni ai produttori entra a far parte del corrispettivo di tale cessione e deve essere considerato come una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di tale operazione, versata da un terzo.

Firme