



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATA GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 19 dicembre 2024¹

Causa C-427/23

Határ Diszkont Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 1, paragrafo 2, articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e articolo 78 – Restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA ad acquirenti non residenti nell'Unione europea – Commissione di gestione – Prestazione indipendente soggetta all'IVA – Nozioni di “prestazione complessa unica”, di “prestazione accessoria alla prestazione principale” e di “indipendenza delle prestazioni” – Esenzioni ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), e dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e) – Tutela del legittimo affidamento – Base imponibile»

I. Introduzione

1. Nel presente procedimento pregiudiziale, la Corte è nuovamente chiamata a esaminare la questione, che riveste importanza nella pratica, di stabilire quando occorre considerare, nel contesto del trattamento fiscale di determinate operazioni, che sussiste una sola prestazione o, invece, una pluralità di prestazioni. In quest'ultimo caso si pone altresì la questione della qualificazione di tali prestazioni come «prestazioni indipendenti», «prestazione complessa unica» o «prestazione accessoria alla prestazione principale»².

2. Nella presente causa, un'impresa ungherese ha venduto diversi beni ad acquirenti non residenti nell'Unione europea a fini di esportazione al di fuori dell'Unione. Tali vendite sono state effettuate nei suoi locali commerciali situati in Ungheria, in prossimità della frontiera con la Serbia. In linea di principio, tali operazioni erano esenti dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) in quanto cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori dell'Unione dall'acquirente non residente. Detta impresa ha in seguito restituito agli acquirenti non residenti gli importi da essi versati come anticipo dell'IVA che sarebbe stata dovuta qualora l'esenzione in discussione non fosse stata applicata. Tuttavia, a titolo di gestione delle pratiche relative a tali restituzioni, l'impresa ha fatturato una commissione

¹ Lingua originale: il francese.

² Su tali questioni, v., da ultimo, sentenze del 4 marzo 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), e del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). V. anche le mie conclusioni presentate nella causa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, paragrafi da 14 a 47, con diversi rimandi alla giurisprudenza).

per un importo corrispondente al 15% dell'importo restituito. In tale contesto, si pone la questione del trattamento fiscale di detta commissione di gestione. Le attività di gestione delle pratiche danno luogo a una prestazione autonoma e imponibile, o costituiscono prestazioni accessorie che seguono il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale esente, vale a dire la cessione di beni destinati all'esportazione? O ancora, esse sono esenti sulla base di altre disposizioni?

3. La presente causa offre alla Corte la possibilità di precisare i criteri inerenti al trattamento ai fini dell'IVA di tali operazioni. In subordine, essa solleva anche questioni relative alla tutela del legittimo affidamento in una situazione in cui l'amministrazione fiscale ha controllato e accettato per diversi anni dichiarazioni IVA in cui tali operazioni erano considerate esenti, nonché questioni riguardanti la base imponibile da prendere in considerazione nella specie e il metodo di calcolo dell'IVA.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto normativo dell'Unione è costituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto³. L'articolo 1, paragrafo 2, di tale direttiva dispone quanto segue:

«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.

(...)».

5. A termini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

³ GU 2006, L 347, pag. 1, nella versione applicabile al periodo di riferimento della controversia (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

6. Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, 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».

7. L'articolo 78 di tale direttiva così recita:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

(...)

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.

(...)».

8. L'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero dei crediti;

(...)».

9. Ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, di detta direttiva:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b) le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori dell'[Unione];

(...)

e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)».

B. Diritto ungherese

10. La legislazione nazionale in materia di IVA pertinente nella presente causa è contenuta nell'általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (legge n. CXXVII, concernente l'imposta sul valore aggiunto), del 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), nella versione applicabile (in prosieguo: la «legge ungherese sull'IVA»).

11. L'articolo 98, paragrafo 1, della legge ungherese sull'IVA dispone quanto segue:

«Sono esentate dall'imposta le cessioni di beni spediti per posta o trasportati a partire dal territorio nazionale verso un paese al di fuori dell'[Unione], a condizione che la spedizione o il trasporto:

- a) siano effettuati dal fornitore stesso o da un terzo che agisce per suo conto;
- b) siano effettuati dall'acquirente stesso o da un terzo che agisce per suo conto se sono soddisfatte le condizioni ulteriori previste dai paragrafi 3 e 4 del presente articolo o dagli articoli 99 e 100 della presente legge».

12. L'articolo 99 di detta legge così dispone:

«1. Quando l'acquirente è un viaggiatore straniero e i beni ceduti (...) fanno parte del suo bagaglio personale o di viaggio, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 98, paragrafo 1, occorre che:

- a) il corrispettivo della cessione, compresa l'imposta, superi un importo equivalente a EUR 175;
- b) il viaggiatore straniero dimostri il suo status mediante documenti di viaggio o di altro genere emessi dalle autorità, riconosciuti dall'Ungheria e aventi la funzione di identificare la persona (in prosieguo, collettivamente: i “documenti di viaggio”);
- c) il fatto che i beni hanno lasciato il territorio [dell'Unione] sia attestato dall'autorità competente per l'uscita dei prodotti dal territorio dell'[Unione], mediante apposizione di un visto e di un timbro su un modulo fornito a tal fine dall'amministrazione tributaria dello Stato o qualunque altro modulo autorizzato dall'amministrazione tributaria dello Stato contenente i dati previsti al paragrafo 10 (in prosieguo, collettivamente: il “modulo di domanda di rimborso dell'imposta”), dietro contestuale presentazione dei beni ceduti e dell'originale della fattura che conferma l'esecuzione della cessione dei beni.

2. Per poter beneficiare dell'esenzione, il venditore dei beni deve, oltre all'emissione di una fattura, compilare un modulo di domanda di rimborso dell'imposta su richiesta del viaggiatore straniero. I dati relativi all'identificazione del viaggiatore straniero che figurano sulla fattura e sul modulo di domanda di rimborso dell'imposta non devono differire da quelli che figurano sui documenti di viaggio. Il viaggiatore straniero è tenuto a presentare i documenti di viaggio al venditore dei beni. Il modulo di domanda di rimborso dell'imposta può contenere solo i riferimenti relativi alla cessione di beni di un'unica fattura, cosicché tali riferimenti non possono essere diversi da quelli indicati nella fattura. Il modulo di domanda di rimborso dell'imposta è emesso in tre copie dal venditore dei beni, il quale consegna le prime due copie al viaggiatore e conserva la terza copia tra i propri documenti contabili.

3. Quando attesta l'uscita dei beni di cui al paragrafo 1, lettera c), l'autorità doganale ritira dal viaggiatore la seconda copia del modulo di domanda di rimborso dell'imposta munita di un visto e di un timbro.

4. L'esenzione dall'imposta è soggetta alla condizione

- a) che il venditore dei beni sia in possesso della prima copia del modulo di domanda di rimborso dell'imposta munita del visto e del timbro di cui al paragrafo 1, lettera c), e
- b) qualora l'imposta sia stata riscossa al momento della cessione dei beni, che il venditore rimborsi detta imposta al viaggiatore straniero, conformemente ai paragrafi da 5 a 8.

5. Il rimborso dell'imposta può essere chiesto al venditore del bene dal viaggiatore straniero personalmente o da un mandatario che agisce in nome e per conto di quest'ultimo. Nel caso in cui il viaggiatore straniero

- a) agisca personalmente, è tenuto a presentare i propri documenti di viaggio;
- b) non agisca personalmente, colui che agisce in suo nome e per suo conto deve allegare un mandato scritto redatto a suo nome.

6. Al fine di ottenere il rimborso dell'imposta, il viaggiatore straniero o il suo mandatario:

- a) consegna al venditore dei beni la prima copia munita di un visto e di un timbro, conformemente al paragrafo 1, lettera c), del modulo di domanda di rimborso dell'imposta, e
- b) presenta al venditore dei beni l'originale della fattura attestante la cessione dei beni.

7. L'imposta rimborsata è dovuta al viaggiatore straniero in fiorini [ungheresi] (HUF) e deve essere versata in contanti. Il fornitore dei beni e il viaggiatore straniero possono tuttavia concordare una valuta e un metodo di pagamento diversi.

8. Il venditore dei beni è altresì tenuto a garantire che la fattura attestante la cessione dei beni non dia nuovamente diritto al rimborso dell'imposta. A tal fine, prima di restituire [al viaggiatore] l'originale della fattura, egli deve apporre su quest'ultima l'indicazione "IVA assolta" e fare una fotocopia della fattura recante tale indicazione, copia che è tenuto a conservare nei suoi archivi.

(...)».

13. Ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 3, della CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (legge n. CLI, sulla procedura amministrativa in materia fiscale), del 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), se il contribuente beneficia di un'esenzione dall'imposta, è tenuto a provarlo con un documento o con qualsiasi altro mezzo idoneo.

14. L'az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (legge n. LXXIV, sull'imposta sul valore aggiunto) (*Magyar Közlöny* 1992/128), del 1992, in vigore fino al 31 dicembre 2007, contemplava, nell'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni esenti, ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, di tale legge, in combinato disposto con l'allegato 2 della medesima legge, «i rimborsi di imposte effettuati da un commerciante a favore di un viaggiatore straniero in applicazione di una disposizione speciale».

III. Fatti all'origine della controversia

15. Nel 2020 la società ungherese Határ Diszkont Kft. (in prosieguo: la «Határ Diszkont») ha venduto, nei suoi locali commerciali a Tompa, situati in Ungheria in prossimità della frontiera serbo-ungherese, diversi beni ad acquirenti non residenti nell'Unione, più precisamente ad acquirenti residenti in Serbia. Tali acquirenti esportavano il giorno stesso le merci acquistate in Ungheria. Sulle fatture di pagamento in contanti riguardanti gli acquisti di cui trattasi figurava la dicitura «IVA assolta».

16. Nel corso del periodo successivo all'esportazione, la Határ Diszkont restituiva interamente a detti acquirenti l'importo dell'IVA addebitata nella fattura ed emetteva la relativa ricevuta di esborso. Risulta che, per poter ottenere la restituzione degli importi versati come anticipo dell'IVA, l'acquirente non residente doveva tornare fisicamente nei locali commerciali della Határ Diszkont⁴. A titolo della gestione delle pratiche relative a tali restituzioni, la Határ Diszkont fatturava a tali clienti stranieri una commissione pari al 15% dell'IVA rimborsata.

17. La procedura di gestione delle pratiche comprendeva le seguenti fasi: a) verifica del documento di viaggio valido dell'acquirente non residente al momento della vendita; b) emissione di un modulo di domanda di restituzione dell'imposta e di una fattura intestata a detto acquirente; c) verifica del documento di viaggio valido dell'acquirente e del relativo modulo di domanda di restituzione dell'imposta ai fini del rimborso dell'IVA; d) modifica, copia e archiviazione della fattura di vendita; e) restituzione, per cassa, dell'importo versato a titolo di anticipo dell'IVA all'acquirente non residente; f) emissione di una ricevuta di esborso e firma della stessa da parte dell'acquirente; g) emissione di una fattura per la commissione di gestione; h) emissione di una ricevuta di incasso e firma della stessa da parte dell'acquirente non residente; i) versamento, in cassa, della commissione di gestione.

18. Alla data della restituzione degli anticipi a titolo di IVA, la Határ Diszkont emetteva fatture di pagamento in contanti per la succitata commissione di gestione, il cui pagamento era attestato da ricevute di incasso. Nelle sue dichiarazioni IVA, la Határ Diszkont faceva figurare il prodotto della commissione di gestione in esame come remunerazione per prestazione esente.

19. In occasione di un controllo dell'amministrazione tributaria⁵ per l'anno 2020 ai fini, segnatamente, dell'IVA, la Határ Diszkont ha difeso la posizione secondo cui le attività di gestione di pratiche relative alla restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA costituirebbero una prestazione di servizi esente da IVA.

20. In questo contesto, la Határ Diszkont ha fatto riferimento a un'informativa della stessa amministrazione tributaria⁶, in risposta a una domanda posta specificamente a tal riguardo. Da tale informativa risultava che, poiché le spese di gestione sono il corollario dell'esenzione, esse dovevano essere considerate come spese accessorie alla cessione dei beni e dovevano, quindi, condividere il medesimo regime di esenzione dall'IVA applicabile all'operazione principale.

⁴ Tale circostanza è stata confermata dal governo ungherese in udienza. Peraltro, a norma dell'articolo 99, paragrafo 7, della legge ungherese sull'IVA, la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA deve avvenire, in linea di principio, in contanti.

⁵ La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direzione delle imposte e delle dogane del dipartimento di Bács-Kiskun, nell'ambito dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria).

⁶ L'informativa era stata redatta dal Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Dipartimento delle relazioni con gli utenti e dell'informazione, nell'ambito dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria).

21. Nel corso dell'accertamento, la Határ Diszkont ha inoltre sostenuto che la prestazione di servizi relativa alla restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA avrebbe dovuto essere esente da imposta in forza della disposizione nazionale che recepiva l'esenzione per le operazioni finanziarie di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA e di quella che recepiva l'esenzione per le operazioni legate all'esportazione di beni di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della medesima direttiva⁷.

22. L'amministrazione tributaria ha respinto gli argomenti della Határ Diszkont. Con decisione del 22 luglio 2022, essa ha accertato, a carico di quest'ultima, un arretrato di IVA. Tale decisione è stata confermata con decisione dell'amministrazione tributaria del 27 ottobre 2022⁸.

23. La Határ Diszkont ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria), chiedendo l'annullamento di quest'ultima decisione.

IV. Questioni pregiudiziali

24. Con decisione del 3 luglio 2023, la Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le quattro seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se sia conforme all'articolo 1, paragrafo 2, all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), all'articolo 78 e all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della [direttiva IVA] la prassi di uno Stato membro che considera prestazione di servizi indipendente, distinta dalla cessione di beni esente dall'imposta e assoggettata all'IVA conformemente alle norme generali, la gestione del rimborso dell'IVA ai viaggiatori stranieri – comprendente le formalità amministrative che vanno dalla compilazione dei moduli standard di richiesta di rimborso dell'IVA fino al rimborso di tale imposta –, in una situazione in cui la riscossione e la fatturazione della commissione di gestione, equivalente a una percentuale dell'IVA da rimborsare, avvengono contemporaneamente al rimborso dell'IVA, in un momento diverso da quello della cessione e della fatturazione dei beni e successivo al pagamento da parte dell'acquirente del corrispettivo per i beni e alla loro esportazione verso un paese non appartenente all'Unione europea.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia conforme all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA la prassi di uno Stato membro in forza della quale la commissione addebitata per la gestione del rimborso dell'IVA a seguito di una cessione di beni effettuata a favore di viaggiatori stranieri non è considerata esente dall'imposta in quanto “operazione relativa ai pagamenti o ai crediti”.
- 3) In caso di risposta affermativa alla prima e alla seconda questione, se sia conforme al principio della tutela del legittimo affidamento, quale principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, la prassi di uno Stato membro in forza della quale l'emittente delle fatture relative alla commissione di gestione è tenuto a versare l'IVA anche retroattivamente, sebbene l'autorità tributaria lo abbia già controllato più volte negli anni precedenti l'ispezione *a qua* e, nel corso di tali controlli, abbia verificato, ma senza sollevare obiezioni, la prassi dallo stesso seguita di considerare la commissione di gestione come esente da IVA e non lo abbia informato che era cambiata la normativa dello Stato membro in vigore fino al

⁷ Rispettivamente, articolo 86, paragrafo 1, lettere d) ed e), e articolo 102, paragrafo 1, lettera b), della legge ungherese sull'IVA.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria).

31 dicembre 2007, la quale menzionava espressamente, tra i servizi esenti da imposta, i “rimborsi di imposte effettuati da un commerciante a favore di un viaggiatore straniero in applicazione di una disposizione speciale”.

- 4) In caso di risposta affermativa alle questioni dalla prima alla terza, se sia conforme alle disposizioni degli articoli 73 e 78 della direttiva IVA la prassi dell'autorità tributaria di uno Stato membro di considerare come base imponibile dell'IVA il valore indicato come esente sulle fatture emesse in relazione alla commissione di gestione, base imponibile sulla quale, conformemente alla decisione dell'autorità tributaria, l'emittente delle fatture deve pagare l'IVA secondo le norme generali, sebbene il corrispettivo pagato dai viaggiatori stranieri non comprenda tale importo».

25. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte e hanno partecipato all'udienza tenutasi il 17 ottobre 2024 il governo ungherese e la Commissione europea.

V. Analisi

A. Sulla prima questione pregiudiziale

1. Osservazioni preliminari

26. Con la sua prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 78 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che un'attività di gestione delle pratiche relative al «rimborso dell'IVA», quale quella in discussione nel procedimento principale, a vantaggio di acquirenti residenti al di fuori dell'Unione, con riferimento a cessioni di beni esenti, costituisca una prestazione di servizi autonoma e distinta da dette cessioni di beni, e quindi sia, in quanto tale, soggetta all'IVA. In caso affermativo, detto giudice chiede se tale prestazione di servizi debba essere considerata esente in forza dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA.

27. In via preliminare, occorre rilevare che, nella presente causa, tecnicamente non vi è alcun «rimborso» dell'IVA. Infatti, è pacifico che, nella specie, le vendite aventi ad oggetto le cessioni di beni in discussione effettuate dalla Határ Diszkont agli acquirenti non residenti nell'Unione sono esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA a motivo dell'esportazione di tali beni. Trattandosi di operazioni esenti, non dev'essere pagata alcuna IVA per tali operazioni. Di conseguenza, non può neppure avvenire un «rimborso» dell'IVA.

28. Nella specie, al momento dell'acquisto dei beni, gli acquirenti non residenti versano alla Határ Diszkont un prezzo totale lordo (in prosieguo: il «prezzo lordo») che comprende l'importo corrispondente all'IVA che sarebbe dovuta nel caso in cui l'esenzione in esame non fosse applicata, vale a dire qualora il bene non venisse alla fine esportato o l'esportatore non fornisse la documentazione necessaria per dimostrare che i requisiti sostanziali dell'esenzione sono soddisfatti. In queste condizioni, i pagamenti effettuati dalla Határ Diszkont agli acquirenti non residenti costituiscono restituzioni degli importi anticipati a concorrenza di quanto sarebbe stato eventualmente dovuto a titolo di IVA (in prosieguo: gli «importi versati a titolo di anticipo dell'IVA»). Non si tratta dunque di «rimborsi» dell'IVA.

29. Chiarito questo aspetto, ritengo che un'attività di gestione di pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA, come quella oggetto del procedimento principale, non facendo altro che applicare l'esenzione di cui trattasi, non dia luogo a una prestazione specifica, imponibile e soggetta all'IVA (v. sezione 2). In subordine, qualora dovesse ritenersi che nella specie si configura effettivamente una prestazione imponibile, si tratterebbe, tuttavia, di una prestazione accessoria, non indipendente, alla prestazione principale, vale a dire la cessione di beni esente, con cui condividerebbe il medesimo regime di esenzione (v. sezione 3). Infine, in ogni caso, l'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA non è pertinente nella specie (v. sezione 4).

2. Sull'assenza di prestazione imponibile

30. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

31. Le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Una prestazione di servizi configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario⁹.

32. Le attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA costituiscono quindi una prestazione specifica imponibile solo se è possibile individuare un siffatto rapporto giuridico, che dia luogo a uno scambio di prestazioni reciproche.

33. Nella specie, gli acquirenti non residenti nell'Unione effettuano presso la Határ Diszkont acquisti di beni che beneficiano dell'esenzione dall'IVA ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA. Tuttavia, affinché detta esenzione si applichi alle operazioni in esame, la Határ Diszkont, in quanto soggetto passivo, deve fornire all'amministrazione tributaria la prova che i requisiti sostanziali di tale esenzione siano soddisfatti¹⁰. La violazione di un requisito formale può infatti portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali¹¹.

34. Per fornire tale prova all'amministrazione tributaria, la Határ Diszkont deve disporre di tutta la documentazione necessaria per poter dimostrare che si tratta effettivamente di operazioni esenti. La documentazione in parola, che deve essere fornita essenzialmente dall'acquirente, deve provare, tra l'altro, l'effettiva esportazione del bene acquistato. Quindi, la prova non può essere fornita al momento dell'acquisto del bene, ma solo dopo che l'esportazione dello stesso ha effettivamente avuto luogo. Del resto, ciò risulta chiaramente dall'articolo 99 della legge ungherese sull'IVA.

⁹ V., inter alia, sentenza del 26 ottobre 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, punti 32 e 33 e giurisprudenza ivi citata); v. anche sentenza del 4 luglio 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

¹⁰ Come, del resto, prevede espressamente il diritto ungherese all'articolo 98, paragrafo 3, della legge n. CLI del 2017.

¹¹ V., in particolare, sentenza del 29 febbraio 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

35. Per essere in grado di provare che i requisiti sostanziali per l'esenzione sono soddisfatti¹², la Határ Diszkont deve quindi acquisire, gestire e controllare tutta la documentazione pertinente ai fini dell'applicazione dell'esenzione. Peraltro, essa sopporta i rischi legati a eventuali errori o a qualsiasi altro tipo di problema relativo a tale documentazione.

36. In tale contesto, come emerge dal paragrafo 17 delle presenti conclusioni, la Határ Diszkont deve assolvere una serie di compiti di natura amministrativa, che vanno dall'emissione del modulo di domanda di rimborso dell'imposta, alla restituzione degli importi corrispondenti, una volta che essa disponga di tutti i documenti che provano che i requisiti sostanziali per l'esenzione sono soddisfatti.

37. Tutte queste attività, che generano indubbiamente dei costi, sono finalizzate a garantire l'applicazione dell'esenzione relativa alle cessioni di beni esportati e non sembrano essere l'espressione di una prestazione di servizi specifica e autonoma di dette cessioni.

38. La finalità economica delle operazioni di acquisto effettuate dagli acquirenti non residenti nell'Unione è l'acquisto di beni in regime di esenzione dell'IVA a fini di esportazione. Orbene, senza il compimento delle succitate attività di gestione delle pratiche, tali operazioni non potrebbero essere esentate dall'IVA e, senza esenzione, gli acquisti non avrebbero in realtà luogo, come del resto risulta esplicitamente dalla decisione di rinvio¹³. L'applicazione dell'esenzione costituisce quindi un elemento essenziale per il compimento della finalità economica delle operazioni di acquisto.

39. Ne consegue che, con riferimento a detta finalità economica, le attività di gestione delle pratiche in discussione appaiono indissociabili da tali operazioni e indispensabili per la loro realizzazione.

40. In queste circostanze, scomporre l'attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA in ragione dell'esenzione delle cessioni rivestirebbe, a mio giudizio, un carattere artificiale¹⁴. Alla luce di tutte le circostanze in cui si compiono tali operazioni, si tratta in effetti di un'operazione costituita da una prestazione unica sul piano economico, che non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA¹⁵.

41. In tale contesto, fatte salve le valutazioni in fatto del giudice del rinvio, gli importi percepiti a titolo di commissione di gestione costituiscono quindi semplicemente una maggiorazione del prezzo di vendita dei beni, accettata dagli acquirenti non residenti, a titolo di copertura delle spese ulteriori causate dall'applicazione dell'esenzione relativa all'acquisto dei beni. Così, a titolo di esempio, se l'aliquota dell'IVA è del 27% e il prezzo lordo per l'acquisto di un bene destinato all'esportazione è di 127 (100 il prezzo del bene + 27 l'importo versato a titolo di anticipo dell'IVA), se viene applicata l'esenzione, il prezzo (netto) per l'acquisto del bene sarà alla fine di 104,05¹⁶.

¹² In merito ai requisiti sostanziali che devono essere soddisfatti affinché tale esenzione sia applicabile, v. sentenza del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punti 55 e segg.).

¹³ V. secondo paragrafo della sezione intitolata «Le recours au principal», pagg. 8 e 9 della traduzione francese della domanda di pronuncia pregiudiziale.

¹⁴ V., inter alia, sentenza del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). V. anche le mie conclusioni presentate nella causa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855 paragrafi 16 e segg., con ulteriore giurisprudenza).

¹⁵ V. sentenza del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punto 35).

¹⁶ Il 15% di 27 è pari a 4,05.

42. Peraltro, come osserva il giudice del rinvio, la Határ Diszkont esponeva nei suoi locali le informazioni sulla commissione di gestione e le comunicava agli acquirenti. Effettuando l'acquisto dei prodotti a fini di esportazione, essi avevano dunque piena cognizione di tale commissione e dovevano indubbiamente averne tenuto conto nella loro decisione di acquisto di beni destinati all'esportazione. Ne deriva che gli acquirenti interessati hanno necessariamente dovuto accettare, perlomeno implicitamente, tali condizioni al momento della conclusione del contratto di vendita dei beni in discussione. La descrizione delle relazioni contrattuali tra la Határ Diszkont e gli acquirenti non residenti nell'Unione contenuta nella domanda di pronuncia pregiudiziale conferma tali considerazioni¹⁷.

43. Emerge inoltre dalla decisione di rinvio che la Határ Diszkont afferma, senza essere contraddetta, che l'importo della commissione di gestione, vale a dire il 15% degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA in seguito restituiti, era calcolato sulla base delle spese sostenute. Così, anziché costituire il controvalore effettivo di un servizio prestato al destinatario che dà luogo a un introito relativo a un'attività economica diversa da quella legata alle cessioni di beni esenti, gli importi percepiti a titolo di commissione di gestione hanno essenzialmente la funzione di coprire gli ulteriori costi a carico della Határ Diszkont derivanti dall'applicazione dell'esenzione legata alla cessione di beni di cui trattasi.

44. Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, nel settore dell'IVA, i fornitori agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario. Detti fornitori sono debitori del versamento dell'IVA anche se questa, in quanto imposta sul consumo, è in definitiva a carico del consumatore finale¹⁸. Orbene, sarebbe perlomeno estraneo al sistema applicare l'IVA sulla remunerazione della Határ Diszkont derivante da tale attività di esazione per conto dello Stato, e persino di garanzia dell'applicazione dell'esenzione attraverso una riduzione di prezzo da 127 a 104,05.

45. Per quanto riguarda la circostanza messa in risalto nella decisione dell'amministrazione tributaria, secondo cui la vendita dei beni esportati e le attività di gestione delle pratiche non coincidono nel tempo¹⁹, rilevo che, in linea di principio, una modifica del prezzo di una cessione o di una prestazione non è mai contemporanea alla vendita o alla fornitura, ma sempre posteriore alla stessa. Nella specie, si tratta, in fin dei conti, di una questione di variazione di prezzo. Se gli acquirenti non residenti intendevano effettuare tale operazione di acquisto di beni in esenzione, dovevano accettare una variazione di prezzo a posteriori al momento dell'applicazione dell'esenzione. Nel caso in cui non fossero stati d'accordo, avrebbero dovuto rivolgersi a un altro locale commerciale.

46. In conclusione, dall'insieme delle considerazioni che precedono deriva che, nella specie, le attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA ai fini dell'esenzione delle cessioni dei beni in esame non danno luogo, a mio giudizio, a una prestazione di servizi specifica e autonoma rispetto a tali cessioni che risulti imponibile ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

¹⁷ V. terzo paragrafo della sezione intitolata «Le recours au principal», pag. 9 della traduzione francese della domanda di pronuncia pregiudiziale.

¹⁸ Sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21).

¹⁹ V. quarto paragrafo della sezione intitolata «Décision de l'autorité fiscale de premier degré», pag. 6 della traduzione francese della domanda di pronuncia pregiudiziale.

3. In subordine, sulla natura di prestazione accessoria non indipendente

47. Nel caso in cui la Corte dovesse ritenere che le attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA diano luogo a una prestazione di servizi autonoma, si tratterebbe, in ogni caso, a mio parere, di una prestazione accessoria, non indipendente, alla prestazione principale, vale a dire la cessione di beni esente, con cui condividerebbe di conseguenza il medesimo trattamento fiscale, ossia il regime di esenzione.

48. La Corte, nella sua giurisprudenza costante, parte dal principio che, ai fini IVA, ogni prestazione deve essere considerata come una prestazione separata e distinta. Tuttavia, il principio di indipendenza di ciascuna prestazione non è assoluto. Secondo la giurisprudenza, è possibile derogare a tale principio quando la prestazione è una semplice prestazione accessoria, non indipendente, alla prestazione principale²⁰.

49. Così, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Ciò è quanto si verifica, segnatamente, nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati come costituenti la prestazione principale, mentre altri elementi, al contrario, debbano essere considerati come una o più prestazioni accessorie che condividono il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale²¹.

50. Nella sua giurisprudenza la Corte ha sviluppato alcuni indici per determinare l'esistenza di una prestazione accessoria non indipendente.

51. In primo luogo, tipicamente, le prestazioni accessorie non indipendenti non presentano un interesse economico autonomo per il beneficiario della prestazione principale. Da un punto di vista economico, esse hanno una funzione puramente ausiliaria, in quanto sono volte unicamente a completare e integrare la prestazione principale e quindi di solito fanno seguito a quest'ultima²². Nella prospettiva del consumatore medio, il loro scopo economico può realizzarsi solo in combinazione con la rispettiva prestazione principale. Così, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando costituisce per la clientela non un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale²³.

52. Tale criterio è soddisfatto nella presente causa. In effetti, come risulta ai paragrafi 38 e 39 delle presenti conclusioni, gli acquirenti non residenti nell'Unione hanno un interesse economico alle attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA che non è autonomo rispetto alla prestazione principale, consistente nella cessione IVA esente di beni destinati all'esportazione. L'esenzione, e di conseguenza il compimento delle attività necessarie per l'applicazione di tale esenzione, dipendono in modo diretto da tali cessioni.

²⁰ V., in particolare, sentenza del 18 aprile 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). V., altresì, le mie conclusioni presentate nella causa *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855 paragrafi 16 e segg., con ulteriore giurisprudenza).

²¹ V., inter alia, sentenza del 18 aprile 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, punti 36 e 37 nonché giurisprudenza ivi citata).

²² V., a tal proposito, le mie conclusioni nella causa *Frenetikexito* (C-581/19, UE:C:2020:855, paragrafo 41 e giurisprudenza ivi citata).

²³ V., inter alia, sentenze del 4 maggio 2023, *Finanzamt X (Utensili e macchine fissati stabilmente)* (C-516/21, EU:C:2023:372, punto 30 e giurisprudenza ivi citata), e del 18 aprile 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

Senza la cessione, e quindi senza l'esenzione, non vi sarebbe la gestione delle pratiche in esame e viceversa. Gli interessi economici alle cessioni e alle attività di gestione delle pratiche sono quindi interdipendenti.

53. In secondo luogo, la Corte considera il rapporto di valore tra la prestazione principale e quella accessoria, laddove di norma quest'ultima ha una portata trascurabile rispetto alla prima²⁴.

54. Nella specie, l'importo addebitato dalla Határ Diszkont per la commissione di gestione è pari al 15% degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA, la cui aliquota, a quanto risulta dalla decisione di rinvio, è fissata al 27%. Il valore della prestazione (se sussiste) consistente nella gestione delle pratiche per la restituzione di detti importi è quindi pari al 4,05% del prezzo delle cessioni e può considerarsi marginale rispetto al valore della prestazione principale.

55. La circostanza, messa in risalto dalla Commissione nelle sue osservazioni, che la domanda di restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA potrebbe eventualmente essere presentata a un agente a cui sia affidata la gestione delle pratiche e che la prestazione potrebbe quindi anche essere effettuata da un terzo indipendente dall'operatore economico che ha effettuato la cessione, non è pertinente. Infatti, emerge dalla giurisprudenza che il fatto che la prestazione accessoria non indipendente possa essere teoricamente fornita anche da terzi non osta al riconoscimento della sua esistenza²⁵. Inoltre, la prestazione accessoria non indipendente viene sempre fornita dallo stesso operatore economico che fornisce la prestazione principale. Ciò è inerente al carattere accessorio della prestazione in esame. Se tale prestazione venisse fornita da un terzo quale prestazione indipendente e quindi non accessoria, risulterebbe in quel caso imponibile. A titolo di esempio si possono citare le spese di trasporto: se il venditore effettua esso stesso il trasporto del bene (per esempio un libro), si tratta di una prestazione accessoria (imponibile all'aliquota ridotta); per contro, se l'acquirente chiede a un terzo di trasportare il bene (il libro), si tratterà allora di un servizio indipendente (imponibile all'aliquota normale).

56. Infine, l'esenzione applicabile alle cessioni di beni, vale a dire quella prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, mira a che sia osservato, nell'ambito del commercio internazionale, il principio dell'imposizione dei beni interessati nel luogo di destinazione degli stessi e, in tal modo, a che sia garantito che l'operazione di cui trattasi sia tassata esclusivamente nel luogo in cui i prodotti considerati saranno consumati²⁶. Essendo un'imposta sul consumo all'interno della giurisdizione fiscale ungherese, mentre i beni esportati vengono consumati al di fuori di tale territorio, l'IVA non deve applicarsi alla cessione di tali beni. Si evita in tal modo la doppia imposizione (di solito, l'altro Stato membro tassa l'importazione dei beni)²⁷ e i beni prodotti nell'Unione ed esportati al di fuori di essa non subiscono uno svantaggio concorrenziale dovuto a una doppia imposta.

57. Orbene, un'interpretazione della direttiva IVA che consentisse di considerare imponibili prestazioni relative alla restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA in applicazione della citata esenzione sarebbe contraria a tali obiettivi. Infatti, se si gravasse di IVA una prestazione accessoria, necessaria per ottenere la restituzione di detti importi in applicazione dell'esenzione, verrebbe compromessa la neutralità fiscale delle esportazioni.

²⁴ V. le mie conclusioni nella causa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, paragrafo 39 e giurisprudenza citata).

²⁵ V. le mie conclusioni nella causa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, paragrafo 43 e giurisprudenza citata).

²⁶ Sentenze del 17 ottobre 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punto 20), e del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punto 50).

²⁷ Conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nella causa BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, paragrafo 66 e giurisprudenza citata).

4. *Sull'esenzione ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA*

58. In ulteriore subordine, affronterò la questione dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, a cui fa riferimento il giudice del rinvio.

59. L'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, che figura al capo 6 del titolo IX della medesima, impone agli Stati membri di esentare dall'IVA «le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)», di detta direttiva.

60. Dal testo di tale articolo deriva che, ad esclusione delle esenzioni relative alle attività di interesse pubblico, menzionate all'articolo 132 della direttiva IVA, nonché di quelle a favore di una serie di differenti attività che rientrano nell'ambito dell'articolo 135 della medesima direttiva, la disposizione di cui trattasi esenta le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni *che rientrano nell'ambito dell'articolo 61 o dell'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)*, della direttiva IVA.

61. I beni menzionati all'articolo 61 della direttiva IVA sono quelli che non sono in libera pratica ma sono vincolati a un deposito doganale o simili²⁸, o che sono in libera pratica ma sono coperti dal regime di transito interno dell'Unione, o che rientrano nel regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione, o infine che rientrano nell'ambito del regime di transito esterno. Quanto all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva, esso riguarda i beni destinati ad essere vincolati ad un regime di deposito diverso da quello doganale o simili.

62. Orbene, è giocoforza constatare che non vi sono elementi nel fascicolo che indichino che i beni oggetto dell'esportazione nella specie si trovino in una delle situazioni di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. Ne consegue che tale norma non si applica alla presente fattispecie²⁹.

5. *Conclusione intermedia*

63. In conclusione, propongo di rispondere alla prima questione pregiudiziale come segue. L'articolo 1, paragrafo 2, e l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che le attività di gestione delle pratiche, effettuate dal venditore, per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA da acquirenti non residenti nell'Unione nell'ambito di operazioni, esenti dall'IVA, riguardanti cessioni di beni successivamente esportati da tali acquirenti, non danno luogo a una prestazione di servizi specifica e autonoma rispetto a dette cessioni. Di conseguenza, tali attività non sono imponibili ai sensi della direttiva in esame, dal momento che costituiscono una semplice applicazione dell'esenzione e non sono l'espressione dell'esercizio di un'attività economica specifica diversa da quella inerente alla cessione dei beni.

²⁸ L'articolo 61 della direttiva contiene un rimando espresso all'articolo 156 della direttiva IVA.

²⁹ A tal riguardo, rilevo che la sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), alla quale fa riferimento il giudice del rinvio nella decisione di rinvio, riguardava beni in regime di transito esterno (v. punti 8, 24, 51 e 61 di tale sentenza).

B. Sulla seconda, terza e quarta questione pregiudiziale

64. In considerazione della risposta che propongo di dare alla prima questione pregiudiziale, non occorre rispondere alla seconda, terza e quarta questione pregiudiziale. Nondimeno, di seguito esporrò brevemente, in via subordinata, le mie considerazioni su tali questioni.

1. Sulla seconda questione pregiudiziale

65. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, nel caso in cui le summenzionate attività di gestione delle pratiche costituissero una prestazione di servizi imponibile, se tale prestazione debba essere considerata esente ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

66. Ai sensi di tale disposizione, gli Stati membri esentano le operazioni relative, segnatamente, «ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali».

67. Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto all'applicabilità di tale disposizione per il fatto che gli acquirenti non residenti nell'Unione destinatari della cessione di beni avrebbero, in forza della legge, un credito in contanti nei confronti della Határ Diszkont per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA e che la commissione di gestione sarebbe connessa a tale credito.

68. Nella specie, non ha avuto luogo alcuna operazione finanziaria che giustifichi l'applicazione della disposizione in esame³⁰. In particolare, la Határ Diszkont non ha concesso alcun credito agli acquirenti non residenti. Essa si è limitata a trattenere gli importi corrispondenti all'IVA relativa agli acquisti in esame, che avrebbe dovuto versare all'erario se non fosse stata applicata l'esenzione, nell'attesa che gli acquirenti non residenti fornissero la documentazione comprovante che i requisiti sostanziali dell'esenzione erano effettivamente soddisfatti. Una volta ricevuta la documentazione pertinente, avendo chiarito che l'IVA non era dovuta per tali operazioni a motivo dell'applicazione dell'esenzione, essa ha restituito il corrispondente importo all'acquirente non residente.

69. Ne consegue che, in ogni caso, l'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA non è applicabile nella specie.

2. Sulla terza questione pregiudiziale

70. Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio si chiede in sostanza – in caso di risposta affermativa alla prima e alla seconda questione – se il principio di tutela del legittimo affidamento osti a che l'amministrazione tributaria assoggetti all'IVA talune operazioni passate, allorché: in primo luogo, detta amministrazione ha controllato e accettato per più anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo, senza aver contestato, in occasione dei diversi controlli fiscali, la qualificazione di tali operazioni come «operazioni esenti da IVA»; in secondo luogo, l'amministrazione tributaria non ha informato il soggetto passivo che era cambiata la normativa nazionale in vigore, la quale, nella versione precedente la modifica legislativa, menzionava espressamente dette operazioni tra le prestazioni di servizi esenti da imposta, e, in terzo luogo,

³⁰ V., a tal riguardo, sentenza del 17 dicembre 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

secondo quanto riferisce la decisione di rinvio, nel corso del controllo fiscale controverso del 2020 la Határ Diszkont ha chiesto un parere all'amministrazione tributaria³¹, ricevendo una risposta secondo cui la commissione di gestione in esame doveva essere considerata come spesa accessoria a una cessione di beni esente dall'IVA e, in quanto tale, condividere il medesimo trattamento dell'operazione principale quanto al regime di esenzione dall'IVA.

71. Secondo la giurisprudenza della Corte, il principio della tutela del legittimo affidamento rientra tra i principi fondamentali dell'Unione³². La Corte ha precisato che tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate aspettative a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito³³. Detto principio presuppone che gli atti dell'autorità amministrativa abbiano ingenerato fondate e legittime aspettative in capo ad un operatore economico prudente e accorto³⁴.

72. Anzitutto, si pone la questione della compatibilità con il principio di tutela del legittimo affidamento della mancata contestazione, in occasione di diversi controlli fiscali, della qualificazione come «operazioni esenti dall'IVA» delle attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA.

73. Risulta dalla giurisprudenza che la semplice accettazione, anche per diversi anni, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale di dichiarazioni IVA che non includevano gli importi relativi a talune operazioni non vale come garanzia precisa fornita da tale amministrazione sulla inapplicabilità dell'IVA a tali operazioni e non può, pertanto, creare un legittimo affidamento al riguardo³⁵. Allo stesso modo, la semplice accettazione per diversi anni delle dichiarazioni IVA di un soggetto passivo senza contestare, in occasione dei controlli fiscali, la qualificazione delle corrispondenti operazioni come «operazioni esenti dall'IVA» non può, in linea di principio, a mio giudizio, valere come precisa assicurazione. Una siffatta semplice accettazione non può quindi creare in capo a un operatore economico normalmente prudente e accorto un legittimo affidamento sulla natura esente delle operazioni in discussione³⁶.

74. Nondimeno, nella specie, risulta dalla decisione di rinvio che dai verbali dei controlli fiscali «emerge chiaramente» che «nel corso degli anni» l'amministrazione tributaria ha considerato che «la [Határ Diszkont] aveva regolarmente emesso fatture esenti dall'IVA per il servizio di gestione». Tuttavia il giudice del rinvio non fornisce altre precisazioni a tal proposito. Sarebbe pertanto compito di tale giudice verificare se detti verbali contenessero «assicurazioni precise», ai sensi della succitata giurisprudenza della Corte, quanto al trattamento fiscale del servizio di gestione delle pratiche in discussione, nel caso in cui un siffatto servizio – *quod non* – dovesse essere ammesso nella presente fattispecie³⁷.

³¹ V. paragrafo 20 delle presenti conclusioni.

³² V. sentenze del 7 giugno 2005, VEMW e a. (C-17/03, EU:C:2005:362, punto 73 e giurisprudenza ivi citata), e del 14 marzo 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

³³ V., in particolare, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 90 e giurisprudenza ivi citata).

³⁴ V., a tal riguardo, le mie conclusioni nella causa BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, UE:C:2024:616, paragrafo 68 e giurisprudenza ivi citata).

³⁵ Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 92).

³⁶ In tal senso, v. anche le sentenze del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punto 46), e del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punti 47 e 48).

³⁷ Al riguardo rilevo che non è escluso che, in talune situazioni particolari, una prassi seguita dall'amministrazione tributaria in merito al trattamento fiscale di determinate operazioni possa far sorgere in un operatore economico fondate aspettative riguardo a tale trattamento, cosicché una diversa applicazione con effetto retroattivo dovuta a un cambiamento di posizione da parte di tale amministrazione potrebbe rivelarsi problematica. Tuttavia, alla luce della risposta che propongo per la prima questione pregiudiziale, non considero necessario affrontare in questa sede la questione delicata di determinare cosa costituisca una «assicurazione precisa» dell'amministrazione tributaria nell'ambito di controlli fiscali riguardanti esercizi finanziari precedenti.

75. Per quanto attiene, in secondo luogo, alla mancanza di informazioni in merito al cambiamento intervenuto nella normativa nazionale in vigore, non vedo come un'eventuale omissione in tal senso potrebbe costituire una «assicurazione precisa» che faccia sorgere fondate aspettative ai sensi della giurisprudenza menzionata al paragrafo 71 delle presenti conclusioni. Peraltro, non mi pare che sussista l'obbligo in capo all'amministrazione tributaria di informare i soggetti passivi di modifiche nella normativa in materia fiscale, di cui gli operatori economici normalmente prudenti e accorti dovrebbero essere al corrente.

76. In terzo luogo, ritengo che neppure l'informativa fornita dall'amministrazione tributaria in risposta al quesito posto dalla Határ Diszkont potrebbe, nella specie, essere qualificata come «assicurazione precisa» che faccia sorgere fondate aspettative. Infatti, come osserva lo stesso giudice del rinvio, tale parere – peraltro di natura non vincolante – è stato emesso durante il controllo fiscale (e a motivo di tale controllo). Una siffatta informativa «*ex post*» e non vincolante non ha quindi potuto avere conseguenze sulle operazioni, già effettuate, oggetto del controllo fiscale.

3. Sulla quarta questione pregiudiziale

77. Nell'ambito della quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio solleva dubbi sull'interpretazione degli articoli 73 e 78 della direttiva IVA in relazione alla base imponibile da prendere in considerazione nella specie nonché al metodo di calcolo dell'IVA. In particolare, tenuto conto della giurisprudenza della Corte, il giudice del rinvio si interroga sull'approccio adottato dall'amministrazione tributaria nel considerare, nella presente fattispecie, la commissione di gestione come un importo netto, e non come un importo lordo comprensivo di IVA. Si dovrebbe rispondere alla questione in oggetto soltanto se, in caso di risposta affermativa alle prime tre questioni, le attività di gestione delle pratiche in discussione dovessero essere considerate come una prestazione di servizi imponibile e non esente.

78. A tal riguardo, rammento che, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, la base imponibile comprende «tutto ciò che costituisce il corrispettivo» versato o da versare al fornitore. Il valore del corrispettivo corrisponde al prezzo pattuito pagato dal destinatario della prestazione per il servizio. L'articolo 78, lettera a), della direttiva IVA chiarisce poi che devono essere parimenti comprese nella base imponibile tutte le imposte, ad eccezione della stessa IVA. A tale base imponibile deve quindi essere applicata la rispettiva aliquota (articolo 93 della medesima direttiva). L'articolo 1, paragrafo 2, di tale direttiva spiega ancor più chiaramente che a ciascuna operazione l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta³⁸.

79. Ne consegue che, al fine di determinare la base imponibile, per ogni corrispettivo ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA deve essere calcolata, ai sensi dell'articolo 78, lettera a), di tale direttiva, l'IVA dovuta per legge³⁹.

³⁸ V. le mie conclusioni presentate nella causa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata) (C-606/22, EU:C:2023:893, paragrafo 29).

³⁹ V. le mie conclusioni presentate nella causa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata) (C-606/22, EU:C:2023:893, paragrafo 30).

80. Dall'insieme delle considerazioni che precedono consegue che in ogni prezzo pattuito (lordo) l'IVA è contenuta sempre nell'ammontare (corretto) previsto dalla legge, senza che sia rilevante, per l'imposta spettante al creditore d'imposta, che le parti contraenti di diritto civile ne siano state o meno a conoscenza⁴⁰.

81. Così, la Corte ha dichiarato espressamente che l'articolo 78, lettera a), della direttiva IVA ha come corollario il fatto che l'IVA è sempre compresa, *ipso iure*, nel prezzo convenuto, anche in caso di errore del soggetto passivo nella determinazione dell'aliquota applicabile⁴¹.

82. Nella specie, nel caso in cui le attività di gestione delle pratiche in discussione dovessero considerarsi – *quod non* – come una prestazione di servizi imponibile e non esente, il prezzo pattuito, vale a dire il 15% degli importi versati a titolo di anticipo dell'IVA e in seguito restituiti, dovrebbe essere inteso come prezzo lordo, già comprensivo di IVA. La base imponibile, a cui occorrerebbe in seguito applicare l'aliquota dell'IVA, dovrebbe essere calcolata di conseguenza. La circostanza che il soggetto passivo abbia eventualmente considerato, per errore, che le operazioni in esame fossero esenti e che di conseguenza, a suo parere, l'aliquota d'imposta applicabile a tali operazioni avrebbe dovuto essere pari a zero, non sarebbe pertinente nella specie.

VI. Conclusione

83. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria):

L'articolo 1, paragrafo 2, e l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

devono essere interpretati nel senso che

le attività di gestione delle pratiche, effettuate dal venditore, per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) da acquirenti non residenti nell'Unione europea nell'ambito di operazioni, esenti dall'IVA, riguardanti cessioni di beni successivamente esportati da tali acquirenti, non danno luogo a una prestazione di servizi specifica e autonoma rispetto a dette cessioni. Di conseguenza, tali attività non sono imponibili ai sensi della direttiva in esame, dal momento che costituiscono una semplice applicazione dell'esenzione e non sono l'espressione dell'esercizio di un'attività economica specifica diversa da quella inerente alla cessione dei beni.

⁴⁰ V. le mie conclusioni presentate nella causa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata) (C-606/22, EU:C:2023:893, paragrafo 32). V. anche sentenza del 21 marzo 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata) (C-606/22, EU:C:2024:255, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

⁴¹ Sentenza del 21 marzo 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata) (C-606/22, EU:C:2024:255, punto 27).