

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

25 aprile 2024 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni imponibili – Articolo 16 – Prelievo di un bene dall’impresa e trasferimento di quest’ultimo a titolo gratuito ad un altro soggetto passivo – Essiccazione di legna e riscaldamento di campi di asparagi a partire da una centrale di cogenerazione collegata a un impianto di produzione di biogas – Articolo 74 – Base imponibile – Prezzo di costo – Limitazione ai soli costi gravati da IVA a monte»

Nella causa C-207/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 22 novembre 2022, pervenuta in cancelleria il 29 marzo 2023, nel procedimento

Finanzamt X

contro

Y KG,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, P.G. Xuereb (relatore) e A. Kumin, giudici,

avvocato generale: J. Richard de la Tour

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per Y KG, da T. Streit e A. Zawatson, Rechtsanwälte;
- per il governo tedesco, da J. Möller e N. Scheffel, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da F. Behre e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione degli articoli 16 e 74 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la società Y KG e il Finanzamt X (Ufficio delle imposte X, Germania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito all'assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto (IVA) di talune cessioni a titolo gratuito di calore proveniente dalla centrale di cogenerazione collegata all'impianto di produzione di biogas di tale società in favore, da un lato, dell'imprenditore A per l'essiccazione di legna e, dall'altro, della società B per il riscaldamento dei suoi campi di asparagi.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi 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;

(...)).».

- 4 L'articolo 14, paragrafo 1, della citata direttiva è così formulato:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

- 5 L'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva in argomento prevede quanto segue:

«Sono assimilati a beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili».

- 6 L'articolo 16 della medesima direttiva enuncia:

«È assimilato a una cessione di beni 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, 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 dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni».

- 7 L'articolo 73 della direttiva IVA così dispone:

«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».

- 8 Ai sensi dell'articolo 74 di tale direttiva:

«Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni».

- 9 L'articolo 78 della suddetta direttiva è redatto nei seguenti termini:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

- a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;

- 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.

Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie».

10 Ai sensi dell'articolo 79 della medesima direttiva:

«Non sono compresi nella base imponibile gli elementi seguenti:

- a) gli sconti sul prezzo per pagamento anticipato;
- b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti nel momento in cui si effettua l'operazione;
- c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori.

Il soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo delle spese di cui al primo comma, lettera c) e non può procedere alla detrazione dell'IVA che avesse eventualmente gravato su di esse».

Diritto tedesco

11 L'articolo 3, paragrafo 1b, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») stabilisce quanto segue:

«Sono assimilati ad una cessione a titolo oneroso:

1. il prelievo da parte di un imprenditore di un bene della sua impresa a fini estranei a quelli dell'impresa;
2. il trasferimento a titolo gratuito di un bene da parte dell'imprenditore al suo personale per uso privato di quest'ultimo, eccetto piccoli omaggi;
3. qualsiasi altro trasferimento a titolo gratuito di un bene per le esigenze dell'impresa, eccetto omaggi di scarso valore e campioni. Tale equiparazione è subordinata alla condizione che il bene o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una detrazione totale o parziale dell'IVA versata a monte».

12 L'articolo 10, paragrafo 4, dell'UStG, è formulato nel seguente modo:

«La cifra d'affari viene calcolata:

1. in caso di trasferimento di un bene ai sensi dell'articolo 1a, paragrafo 2, e dell'articolo 3, paragrafo 1a, e in caso di cessioni ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, in base al prezzo di acquisto maggiorato dalle spese accessorie per il bene o per un bene equivalente oppure, in mancanza di un prezzo di acquisto, in base al prezzo di costo al momento della realizzazione della singola operazione;

(...».

13 L'articolo 8 dell'Erneuerbare-Energien-Gesetz, nella sua versione del 7 novembre 2006 (BGBl. 2006 I, pag. 2550) (legge relativa alle energie rinnovabili, in prosieguo: l'«EEG»), enuncia:

«(1) Per l'energia elettrica prodotta in impianti di potenza inferiore o uguale a 20 megawatt e che utilizzano esclusivamente biomassa ai sensi del regolamento adottato in conformità al paragrafo 7, la tariffa riconosciuta ammonta a (...)

(...)

- (3) Le tariffe minime di cui al paragrafo 1, prima frase, aumentano rispettivamente di 2,0 centesimi di euro a chilowattora, a condizione che si tratti di energia elettrica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 4, del [Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) (legge sulla manutenzione, la modernizzazione e lo sviluppo degli impianti di cogenerazione), nella sua versione del 19 marzo 2002 (BGBl. 2002 I, pag. 1092)] e che il corrispondente giustificativo (...) sia presentato al gestore della rete. Anziché il giustificativo di cui alla frase precedente, per gli impianti di cogenerazione prodotti in serie con potenza inferiore o uguale a 2 megawatt è possibile presentare una documentazione idonea del produttore da cui risulti la potenza termica ed elettrica nonché il coefficiente elettrico [rapporto energia/calore]».
- 14 L'articolo 3, paragrafo 4, della legge sulla manutenzione, la modernizzazione e lo sviluppo degli impianti di cogenerazione, nella sua versione del 19 marzo 2002, prevede quanto segue:
- «L'energia elettrica ottenuta mediante cogenerazione è il prodotto aritmetico del calore utile e del coefficiente elettrico dell'impianto di cogenerazione. Negli impianti che non dispongono di dispositivi per raccogliere il calore disperso, l'intera produzione netta di energia elettrica è considerata energia elettrica prodotta mediante cogenerazione».
- Procedimento principale e questioni pregiudiziali**
- 15 La Y gestisce un impianto che produce biogas a partire da biomassa. Il biogas prodotto era utilizzato nel 2008 ai fini della produzione decentrata di energia elettrica e di calore. L'energia elettrica così prodotta era immessa, in misura preponderante, nella rete elettrica generale in cambio di una remunerazione versata dal gestore della rete. Il calore generato in tale operazione era in parte sfruttato per il processo produttivo della Y.
- 16 Con contratto del 29 novembre 2007, la Y ha ceduto «gratuitamente» la maggior parte del calore così prodotto all'imprenditore A affinché quest'ultimo potesse essiccare legna in contenitori e, con contratto del 29 luglio 2008, alla società B, che ha utilizzato tale calore per riscaldare i suoi campi di asparagi. Entrambi i contratti prevedevano che l'entità del compenso dovesse essere concordata a livello individuale in funzione della situazione economica del consumatore di calore e che essa non fosse stabilita nei contratti.
- 17 Nell'anno 2008, in cambio della fornitura di 6 714 247 kilowattora di energia elettrica, la Y ha riscosso, in aggiunta alla cosiddetta tariffa minima di iniezione ricevuta dal gestore della rete elettrica ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, dell'EEG, di importo pari a EUR 1 054 337,85, un importo integrativo versato ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 3, dell'EEG, pari a EUR 85 070,66, poiché si trattava di energia elettrica prodotta mediante cogenerazione, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 4, della legge sulla manutenzione, la modernizzazione e lo sviluppo degli impianti di cogenerazione, nella sua versione del 19 marzo 2002. Tale importo integrativo di EUR 85 070,66 è stato incluso, al pari della tariffa minima, nella base imponibile della Y, conformemente alla dichiarazione IVA di quest'ultima.
- 18 Dato che la Y non fatturava il calore trasferito ad A e alla B, nell'ambito di un sopralluogo l'amministrazione tributaria ha considerato che tale calore fosse prelevato a titolo gratuito, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, dell'UStG, a favore di A e della B. In mancanza di un prezzo di acquisto di tale calore, la suddetta amministrazione ha calcolato la base imponibile di tale prelievo sulla base del prezzo di costo del medesimo calore, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 4, prima frase, punto 1, dell'UStG.
- 19 Nel suo avviso di accertamento dell'IVA del 17 novembre 2011, l'amministrazione tributaria ha confermato tali conclusioni.
- 20 Con decisione del 1° agosto 2012, l'amministrazione tributaria ha respinto in quanto infondato il reclamo presentato dalla Y avverso tale avviso di accertamento.
- 21 Avverso detto avviso di accertamento, la Y ha presentato ricorso a dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania), che lo ha accolto.

- 22 Il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), investito di un ricorso per cassazione (*Revision*), ha annullato la sentenza del Finanzgericht (Tribunale tributario) e rinviato la causa dinanzi a quest'ultimo. Il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha ritenuto che tale causa non fosse matura per la decisione, non potendo valutare l'importo al quale i vantaggi che la Y aveva concesso a titolo gratuito dovessero essere tassati e spettando al Finanzgericht (Tribunale tributario) effettuare gli accertamenti a tal fine necessari.
- 23 In seguito al rinvio dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario), quest'ultimo ha parzialmente accolto il ricorso. Esso ha ridotto l'importo dell'IVA fissata dopo aver considerato che l'IVA riguardante i vantaggi concessi a titolo gratuito si calcola sulla base del prezzo di costo del calore.
- 24 Sia la Y che l'amministrazione tributaria hanno proposto ricorso per cassazione (*Revision*) dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), che è il giudice del rinvio.
- 25 In primo luogo, tale giudice rileva che l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA equipara il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso in quattro ipotesi, vale a dire in caso di un prelievo per il «proprio uso privato» o per l'«uso del suo personale» o «trasferito a titolo gratuito» o «destinato a fini estranei alla sua impresa». A tal riguardo, detto giudice ritiene che, nel caso di specie, sussistano gli elementi costitutivi di un trasferimento di un bene a titolo gratuito risultanti dal tenore letterale di tale disposizione per quanto riguarda la terza ipotesi. Esso constata inoltre che il calore trasferito a titolo gratuito è stato prodotto da un impianto il cui costo di costruzione e di gestione ha consentito alla Y un diritto alla detrazione dell'IVA a monte. Tuttavia, lo stesso giudice si chiede se, al di là del tenore letterale di tale disposizione, l'ipotesi del prelievo trasferito a titolo gratuito non debba essere delimitata da un'ulteriore condizione. Infatti, un caso del genere potrebbe anche essere finalizzato ad impedire un consumo finale di un bene non assoggettato all'IVA e una tale interpretazione restrittiva potrebbe ricavarsi dalla sentenza del 16 settembre 2020 nella causa *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712).
- 26 Tuttavia, per il caso in cui tale interpretazione restrittiva dell'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA venisse accolta, il giudice del rinvio si chiede se si debba considerare che non sussiste un consumo finale esente da imposta qualora il beneficiario del trasferimento, che è un soggetto passivo, utilizzi il bene trasferito ai fini dell'esercizio di un'attività economica o se, in aggiunta, occorra che egli utilizzi tale bene ai fini dell'esercizio di un'attività economica che gli conferisca un diritto a detrazione.
- 27 In secondo luogo, il giudice del rinvio osserva che, nella misura in cui l'articolo 74 della direttiva IVA ha lo scopo di concretizzare gli elementi costitutivi del prelievo menzionato all'articolo 16, primo comma, di tale direttiva, nell'interpretazione di tale articolo 74 occorre tenere conto dell'obiettivo perseguito dall'articolo 16 di detta direttiva, volto a far sì che il soggetto passivo non tragga alcun indebito vantaggio rispetto a un consumatore finale. Se tale obiettivo dovesse essere applicato all'articolo 74 della medesima direttiva, ne potrebbe risultare che, in sede di determinazione del prezzo di costo del bene trasferito a titolo gratuito, dovrebbero essere presi in considerazione solo i costi che sono stati gravati d'IVA. Pertanto, poiché il soggetto passivo che produce un bene non dovrebbe includere, nel calcolo del prezzo di costo di tale bene, i costi non gravati d'IVA a monte, tale soggetto passivo non beneficerebbe di un vantaggio ingiustificato rispetto al consumatore finale che produce un bene.
- 28 In terzo luogo, tale giudice si chiede se il prezzo di costo comprenda unicamente i costi diretti di fabbricazione o di produzione del bene trasferito a titolo gratuito oppure anche i costi indirettamente imputabili, come le spese di finanziamento. Tuttavia, detto giudice ritiene che vi ostino le difficoltà che comporterebbe la presa in considerazione dei costi indiretti nel prezzo di costo. Così, l'obiettivo di pervenire ad una valutazione semplice del valore dei prelievi deporrebbe contro la presa in considerazione di tali costi.
- 29 In tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se si configuri un “prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale (...) lo trasferisce a titolo gratuito” ai sensi dell'articolo 16 della direttiva IVA, nel caso in

cui un soggetto passivo conferisca a titolo gratuito calore generato nella sua impresa ad un altro soggetto passivo ai fini dell'attività economica di quest'ultimo (nella specie: trasferimento di calore proveniente dalla centrale di cogenerazione termoelettrica di un fornitore di energia elettrica a un'impresa agricola per il riscaldamento di campi di asparagi).

Se rilevi a tal fine se il soggetto passivo destinatario utilizzi il calore per scopi che gli danno diritto alla detrazione dell'IVA.

- 2) Se la fattispecie del prelievo (articolo 16 della direttiva IVA) limiti il prezzo di costo ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA in modo che, nel suo calcolo, si possa tener conto solo di costi assoggettati all'imposta a monte.
- 3) Se nel prezzo di costo rientrino solo i costi diretti di produzione o generazione, o vi rientrino anche costi imputabili solo indirettamente, quali per esempio gli oneri finanziari sostenuti».

Sulla prima questione

- 30 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la cessione a titolo gratuito del calore prodotto da un soggetto passivo ad altri soggetti passivi ad uso delle loro attività economiche costituisce un prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo trasferisce a titolo gratuito, ai sensi di tale disposizione, assimilabile a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, e se sia rilevante, a tal riguardo, il fatto che tali altri soggetti passivi utilizzino o meno tale calore per operazioni che danno loro diritto alla detrazione dell'IVA.
- 31 Secondo costante giurisprudenza della Corte, l'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione richiede di tener conto non soltanto della sua formulazione, ma anche del contesto in cui essa si inserisce nonché degli obiettivi e della finalità che l'atto di cui essa fa parte persegue (sentenza del 21 dicembre 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Ai sensi dell'articolo 16, primo comma, terza fattispecie, della direttiva IVA, è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo trasferisce a titolo gratuito, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'IVA.
- 33 Dalla formulazione dell'articolo 16, primo comma, di tale direttiva risulta che, in tale ipotesi, il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso quando, da un lato, esso dà luogo a un trasferimento a titolo gratuito e, dall'altro, il bene che ne è oggetto o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'IVA a favore di tale soggetto passivo.
- 34 Per contro, dall'esame del tenore letterale di tale disposizione non risulta alcuna condizione supplementare connessa allo status fiscale del destinatario di tale trasferimento, riguardante il fatto che quest'ultimo utilizzi il bene così trasmesso per operazioni che danno diritto ad una detrazione dell'IVA.
- 35 Nel caso di specie, dalle indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale risulta, da un lato, che la Y, società assoggettata all'IVA, ha prelevato dalla sua impresa calore, che costituisce un bene materiale ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA, da essa prodotto nell'ambito delle proprie attività. Inoltre, da tali indicazioni risulta altresì che detto calore è stato trasferito gratuitamente dalla Y ad A e alla B ai fini dell'esercizio delle loro attività economiche.
- 36 Dall'altro, il giudice del rinvio ha precisato che, tenuto conto del fatto che le cessioni a titolo oneroso dell'energia elettrica prodotta dall'impianto di cogenerazione della Y erano state assoggettate all'IVA, la Y aveva avuto il diritto di detrarre la totalità dell'IVA a monte per tale impianto, il quale aveva altresì prodotto il calore trasferito gratuitamente ad A e alla B.
- 37 Per quanto riguarda gli obiettivi dell'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA e il contesto in cui tale disposizione si inserisce, dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'articolo 16 della direttiva

- IVA mira a garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che preleva un bene per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale, e, dall'altro, il consumatore finale che si procura un bene dello stesso tipo. Pertanto, la tassazione dei prelievi menzionati all'articolo 16, primo comma, di tale direttiva, mira ad evitare situazioni di consumo finale non tassato [v., in tal senso, per quanto riguarda l'articolo 5, paragrafo 6, 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), corrispondente all'articolo 16 della direttiva IVA, sentenza del 16 settembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 59 e giurisprudenza ivi citata].
- 38 A tal fine, la suddetta disposizione assimila determinate operazioni, per le quali il soggetto passivo non percepisce alcun corrispettivo effettivo, a cessioni di beni effettuate a titolo oneroso soggette ad IVA (v., in tal senso, riguardo all'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva 77/388, sentenza del 16 settembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Tuttavia, al fine di escludere situazioni di consumo finale non tassato, il trasferimento a titolo gratuito del bene prelevato deve essere assoggettato ad un'imposizione successiva, quale che ne sia il beneficiario.
- 40 Inoltre, la Corte ha già giudicato che l'articolo 16, secondo comma, della direttiva IVA costituisce un'eccezione alla regola secondo cui la tassazione dei prelievi menzionati all'articolo 16, primo comma, di tale direttiva è volta ad evitare situazioni di consumo finale non tassato, in quanto esso esclude comunque dalla tassazione i prelievi eseguiti per le esigenze dell'impresa al fine di distribuire regali di scarso valore e campioni (v., in tal senso, per quanto riguarda l'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva 77/388, sentenza del 30 settembre 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Di conseguenza, i termini utilizzati all'articolo 16, secondo comma, della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente, così da non pregiudicare gli obiettivi di detto articolo 16, primo comma. In tal senso, l'obiettivo di tale eccezione non può consistere nell'esenzione dall'IVA riguardante beni destinati a un consumo finale diverso da quello inerente ad operazioni di promozione di beni mediante la distribuzione di campioni (v., in tal senso, sentenza del 30 settembre 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, punti 20 e 25).
- 42 Ne deriva che l'assoggettamento ad IVA dei prelievi di beni trasferiti a titolo gratuito di cui all'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA avviene con l'unica eccezione relativa alle operazioni consistenti nel distribuire regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16, secondo comma, della direttiva IVA.
- 43 Orbene, nel caso di specie, il calore prelevato e trasferito non può essere considerato un regalo di scarso valore o un campione, ai sensi dell'articolo 16, secondo comma, di tale direttiva.
- 44 Occorre aggiungere che dall'articolo 16, secondo comma, della direttiva IVA risulta che quest'ultimo non effettua alcuna distinzione in funzione dello status fiscale del destinatario di campioni e che, di conseguenza, tale status non è rilevante ai fini dell'applicazione di tale disposizione (v., in tal senso, per quanto riguarda l'articolo 5, paragrafo 6, seconda frase, della sesta direttiva 77/388, sentenza del 30 settembre 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, punti 51 e 52).
- 45 Del resto, l'interpretazione dell'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA secondo la quale occorrerebbe tener conto dello status fiscale del destinatario del bene prelevato e trasferito a titolo gratuito potrebbe creare difficoltà pratiche, evidenziate tanto dal giudice del rinvio quanto dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, in quanto il soggetto passivo che preleva e trasferisce un bene a titolo gratuito sarebbe costretto ad effettuare ricerche per verificare tale status.
- 46 Infine, è vero che la Corte ha dichiarato, al punto 68 della sentenza del 16 settembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712), invocata in particolare dalla Y, che lavori, effettuati a favore di un comune, di ampliamento di una strada comunale aperta al pubblico ma utilizzata, oltre che dal pubblico, dal soggetto passivo che ha effettuato a titolo gratuito tali lavori ai fini

della sua attività economica, non costituiscono un'operazione che dev'essere assimilata ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva 77/388 (corrispondente all'articolo 16 della direttiva IVA).

- 47 Tuttavia, da un lato, tali lavori andavano a vantaggio del soggetto passivo autore del trasferimento e presentavano un nesso immediato e diretto con il complesso della sua attività economica e, dall'altro, il costo delle prestazioni ricevute a monte e connesse a detti lavori facevano parte degli elementi del costo delle operazioni effettuate a valle da tale soggetto passivo. Per contro, nessun elemento consente di ritenere che il calore prelevato e trasferito a titolo gratuito dalla Y sia stato utilizzato anche da quest'ultima.
- 48 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il trasferimento a titolo gratuito del calore prodotto da un soggetto passivo ad altri soggetti passivi ad uso delle loro attività economiche costituisce un prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di tale soggetto passivo il quale lo trasferisce a titolo gratuito ai sensi di tale disposizione, assimilabile a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, e che è irrilevante a tal riguardo il fatto che questi altri soggetti passivi utilizzino o meno tale calore per operazioni che danno loro diritto alla detrazione dell'IVA.

Sulle questioni seconda e terza

- 49 Con le questioni seconda e terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 74 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il prezzo di costo ai sensi di tale disposizione include non solo i costi diretti di fabbricazione o di produzione, ma anche i costi indirettamente imputabili, come le spese di finanziamento, e se nel calcolo di tale prezzo debbano rientrare unicamente i costi gravati da IVA a monte.
- 50 Ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA, per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18 di tale direttiva, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, oppure, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati con riferimento al momento in cui si effettuano tali operazioni.
- 51 Anzitutto, occorre ricordare che la Corte ha già precisato che l'articolo 74 della direttiva IVA costituisce una deroga alla regola generale enunciata all'articolo 73 di tale direttiva (sentenza dell'8 maggio 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, punto 31). Inoltre, emerge senza ambiguità dall'articolo 74 della direttiva IVA che solo in mancanza di prezzo d'acquisto dei beni o di beni simili la base imponibile è costituita dal «prezzo di costo» [v., in tal senso, riguardo all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva 77/388, corrispondente all'articolo 74 della direttiva IVA, sentenza del 28 aprile 2016, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, punto 38].
- 52 La Corte ha altresì dichiarato che, per «prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo», ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA, debba intendersi il valore residuo del bene al momento del prelievo. Per quanto riguarda un'operazione di destinazione di un bene, del pari contemplata da tale articolo, la Corte ha soggiunto che la base imponibile era il valore del bene in questione determinato al momento della destinazione, che corrisponde al prezzo sul mercato di un bene simile tenuto conto dei costi di trasformazione di tale bene (sentenza dell'8 maggio 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 53 A tal riguardo, il giudice del rinvio ha indicato che la determinazione di un prezzo di acquisto è impossibile nel caso di specie, dato che A e la B non sono collegati ad una rete che consenta loro di ricevere calore da terzi a titolo oneroso, circostanza che spetterà al medesimo verificare.
- 54 La Corte ha altresì rilevato che, contrariamente al criterio del prezzo di costo, il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili consente all'autorità tributaria di basarsi sui prezzi di mercato del tipo di beni interessati al momento della destinazione del bene in questione, senza dover esaminare in dettaglio

quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo (v., in tal senso, sentenza del 23 aprile 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punto 40).

- 55 Pertanto, la determinazione del prezzo di costo spetta all'autorità tributaria alla luce di tutti gli elementi rilevanti ed implica l'esame dettagliato degli elementi di valore che consentono di condurre a tale prezzo, il quale deve essere determinato con riferimento alla data in cui l'operazione di prelievo è stata effettuata.
- 56 Inoltre, in ordine agli elementi da prendere in considerazione a tal fine, occorre rilevare che dal tenore letterale dell'articolo 74 della direttiva IVA non risulta affatto che il prezzo di costo debba essere fondato unicamente sui costi diretti di produzione o di generazione o sui costi che sono stati gravati da IVA a monte.
- 57 Inoltre, l'articolo 79 della direttiva IVA, che elenca gli elementi da non includere nella base imponibile, non riguarda i costi indiretti, come le spese di finanziamento.
- 58 Infine, poiché, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 51 della presente sentenza, è soltanto in mancanza del prezzo di acquisto dei beni o di beni simili che la base imponibile è costituita dal prezzo di costo, si deve considerare che tale prezzo di costo dovrebbe essere il più vicino possibile al prezzo di acquisto e pertanto includere sia i costi di produzione e di fabbricazione diretti sia i costi indiretti, come le spese di finanziamento, indipendentemente dal fatto che tali costi siano stati o meno gravati dall'IVA a monte.
- 59 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, alle questioni seconda e terza occorre rispondere dichiarando che l'articolo 74 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il prezzo di costo ai sensi di tale disposizione include non solo i costi diretti di fabbricazione o di produzione, ma anche i costi indirettamente imputabili, come le spese di finanziamento, indipendentemente dal fatto che tali costi siano stati o meno gravati da IVA a monte.

Sulle spese

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

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

- 1) **L'articolo 16, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

deve essere interpretato nel senso che:

il trasferimento a titolo gratuito del calore prodotto da un soggetto passivo ad altri soggetti passivi ad uso delle loro attività economiche costituisce un prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di tale soggetto passivo il quale lo trasferisce a titolo gratuito ai sensi di tale disposizione, assimilabile a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, e che è irrilevante a tal riguardo il fatto che questi altri soggetti passivi utilizzino o meno tale calore per operazioni che danno loro diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

- 2) **L'articolo 74 della direttiva 2006/112**

deve essere interpretato nel senso che:

il prezzo di costo ai sensi di tale disposizione include non solo i costi diretti di fabbricazione o di produzione, ma anche i costi indirettamente imputabili, come le spese di finanziamento, indipendentemente dal fatto che tali costi siano stati o meno gravati da imposta sul valore aggiunto a monte.

Firme

* [Lingua processuale: il tedesco.](#)