

Causa C-344/22

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

27 maggio 2022

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

15 dicembre 2021

Ricorrente e ricorrente in cassazione:

Gemeinde A

Resistente e resistente in cassazione:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF (Corte tributaria federale, Germania)

ORDINANZA

Nella causa

Gemeinde A

Ricorrente e ricorrente in cassazione

rappresentata da:

(OMISSIS)

contro

Finanzamt (amministrazione tributaria, Germania)

resistente e resistente in cassazione

avente ad oggetto l'imposta sulla cifra d'affari dal 2009 al 2012

la Undicesima Sezione,

in esito all'udienza del 15 dicembre 2021, ha così deciso:

Dispositivo

I. Le seguenti questioni pregiudiziali sono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea:

1. Se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, un Comune che, sulla base di uno statuto comunale, riscuote un'«imposta di soggiorno termale» (di un determinato importo per ogni giorno di soggiorno) dai visitatori che soggiornano nel Comune (ospiti delle terme) per la messa a disposizione delle strutture termali (ad esempio, il parco termale, lo stabilimento termale, i sentieri), svolga, con la messa a disposizione di dette strutture agli ospiti delle terme contro il versamento dell'imposta di soggiorno termale, un'attività economica ai sensi dell'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, anche qualora le strutture termali siano comunque liberamente accessibili a tutti (e quindi anche, ad esempio, ai residenti o ad altre persone non soggette all'imposta di soggiorno termale).

2. In caso di risposta positiva alla prima questione: Se, nelle suddette circostanze di cui al procedimento principale, nell'esaminare se il non assoggettamento del Comune possa provocare «distorsioni della concorrenza di una certa importanza» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, il mercato geograficamente rilevante sia solo il territorio comunale.

II. (OMISSIS).

Motivazione

I.

- 1 Oggetto della controversia è se la ricorrente e ricorrente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente»), persona giuridica di diritto pubblico, abbia esercitato un'attività economica come imprenditore negli anni dal 2009 al 2012 (anni controversi) e abbia quindi diritto alla detrazione.

- 2 La ricorrente, un Comune, è una stazione climatica termale riconosciuta dallo Stato. Dal 1° gennaio 1997, l'amministrazione termale della ricorrente (da ultimo con il nome di «B») è gestita ai sensi della normativa comunale come una cosiddetta azienda municipalizzata (Eigenbetrieb) ed è un'impresa commerciale ai sensi della normativa in materia di imposta sulle società (in prosieguo: la «gestione delle terme»).
- 3 La ricorrente riscuote un'imposta di soggiorno termale ai sensi dell'articolo 4 del regolamento comunale del Baden-Württemberg (Germania; in prosieguo: il «regolamento comunale») (OMISSIS), in combinato disposto con lo statuto della ricorrente (OMISSIS) [normativa locale della Gemeinde (Comune) A; Germania (OMISSIS)]:

«Articolo (...) Riscossione di un'imposta di soggiorno termale

Il Comune riscuote un'imposta di soggiorno termale per coprire le proprie spese di produzione e manutenzione delle strutture messe a disposizione per scopi termali e ricreativi e per gli eventi organizzati a tale scopo.

Articolo (...) Soggetti passivi all'imposta di soggiorno termale

(1) Sono tenuti al versamento dell'imposta di soggiorno termale tutti coloro che soggiornano nel Comune senza averne la residenza (non residenti), ai quali viene offerta la possibilità di utilizzare le strutture e di partecipare agli eventi di cui all'articolo (...).

(2) Inoltre, sono assoggettati all'imposta di soggiorno termale (imposta di soggiorno termale forfettaria annuale) anche i residenti nel Comune i cui principali interessi sono in un altro Comune, nonché i non residenti che si trattengono nel Comune termale per motivi professionali, per partecipare a conferenze o ad altri eventi.

(3) L'imposta di soggiorno termale non è applicata ai non residenti e ai residenti che lavorano o studiano all'interno del Comune. (...)

Articolo (...) Entità e aliquota dell'imposta di soggiorno termale

(1) L'imposta di soggiorno termale ammonta per persona e giorno di soggiorno a (...).

(3) Il giorno di arrivo e il giorno di partenza sono conteggiati insieme come un unico giorno di soggiorno.

(4) I residenti nel Comune assoggettati all'imposta di soggiorno termale devono versare un'imposta di soggiorno termale forfettaria annuale, indipendentemente dalla durata, dalla frequenza e dalla stagione del soggiorno. Essa ammonta a (...) per persona.

Articolo (...) Obbligo di comunicazione

(1) Chiunque ospiti persone a titolo oneroso, gestisca un campeggio o metta a disposizione il proprio appartamento a titolo oneroso come casa vacanze a persone non residenti è tenuto a dichiarare, entro 3 giorni, l'arrivo e la partenza delle persone che soggiornano presso di lui . (...)

(2) Inoltre, le agenzie di viaggio sono obbligate a procedere alla dichiarazione nel caso in cui la remunerazione dovuta dal viaggiatore all'agenzia comprende anche l'imposta di soggiorno termale. (...)

Articolo (...) Riscossione e versamento dell'imposta di soggiorno termale

(1) Salvo in caso di emissione di un avviso di accertamento relativo all'imposta di soggiorno termale ai sensi dell'articolo (...), paragrafo (...), le persone soggette all'obbligo di comunicazione ai sensi dell'articolo (...), paragrafi (...) e (...) riscuotono l'imposta di soggiorno termale dalle persone che vi sono assoggettate e la versano al Comune. Esse sono responsabili nei confronti del Comune per la completa e corretta riscossione dell'imposta di soggiorno termale. (...)»

- 4 Con tali entrate, la ricorrente ha finanziato la costruzione, la manutenzione e la ristrutturazione delle strutture termali (ad esempio, il parco termale, lo stabilimento termale, i sentieri) negli anni controversi. Tali strutture sono liberamente accessibili a tutti; per l'ingresso non è necessaria alcuna tessera termale.
- 5 Nell'ambito delle dichiarazioni relative all'imposta sulla cifra d'affari per gli anni controversi, la ricorrente ha considerato l'imposta di soggiorno termale come compenso per un'attività soggetta all'imposta sulla cifra d'affari (gestione delle terme) e ha chiesto la detrazione per tutte le prestazioni a monte relative al turismo.
- 6 Il resistente e resistente in cassazione [il Finanzamt (amministrazione tributaria); in prosieguo: l'«FA»] ha svolto un controllo in loco. Il controllore (OMISSIS) ha applicato (OMISSIS) ampie riduzioni nel caso dell'imposta assolta a monte fatta valere. Imposte assolute a monte non connesse alla gestione delle terme non sono state riconosciute. Inoltre, imposte assolute a monte relative allo stabilimento termale sono state prese in considerazione solo nei casi in cui detto stabilimento è stato dato in locazione a titolo oneroso. Imposte assolute a monte relative a prestazioni a monte per sentieri, percorsi e altre strutture al di fuori del parco termale non sono state ammesse a detrazione dal controllore.
- 7 L'FA ha dato seguito a tali accertamenti e, il 20 marzo 2015, ha emesso i relativi avvisi di modifica relativi all'imposta sulla cifra d'affari. A seguito del rigetto del reclamo amministrativo (OMISSIS), il Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario di Baden-Württemberg, Germania; in prosieguo: l'«FG») ha respinto il ricorso con la sua sentenza del 18 ottobre 2018, 1 K 1458/18,

pubblicata sullo Zeitschrift für Kommunal финанzen (periodico sulle finanze comunali) 2019, 36. Esso ha ritenuto che la ricorrente – a parte l'utilizzo (in parte) di diritto privato e a pagamento dello stabilimento termale per eventi e a fini di ristorazione – non avesse agito in modo imprenditoriale attraverso la sua attività di riscossione di un'imposta di soggiorno termale. Al riguardo, essa non avrebbe reso servizi agli ospiti delle terme in qualità di imprenditore; infatti, il non assoggettamento della ricorrente non provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Complessivamente le prestazioni non potrebbero essere fornite da soggetti privati, poiché questi non sarebbero in grado di soddisfare le stesse esigenze degli ospiti delle terme. Poiché la «gestione delle strutture termali» in cambio di un'imposta di soggiorno termale non configurerebbe un'attività imprenditoriale, la cifra d'affari dichiarata derivante dalla riscossione dell'imposta di soggiorno termale non sarebbe del resto soggetta all'imposta sulla cifra d'affari e, di conseguenza, le imposte assolte a monte già riconosciute dall'FA andrebbero disconosciute. Tuttavia, sarebbe vietato un aggravamento dell'accertamento fiscale a scapito della ricorrente.

- 8 In subordine, l'FG ha affermato che, se anche la ricorrente avesse svolto un'attività imprenditoriale attraverso la «gestione delle strutture termali» in cambio di un'imposta di soggiorno termale, l'(ulteriore) richiesta di detrazione andrebbe comunque respinta a causa dell'assenza di un nesso tra i costi di costruzione, manutenzione e gestione delle strutture e la sua (asserita) attività economica («gestione delle terme»).
- 9 Con il suo ricorso in cassazione (Revision), la ricorrente fa valere una violazione del diritto sostanziale e formale. Oltre alla domanda iniziale, essa chiede il riconoscimento di ulteriori imposte assolte a monte.
- 10 (OMISSIS).

II.

- 11 La Sezione sospende il procedimento e sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «CGUE») le questioni di cui al dispositivo, ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»).
- 12 **1. Norme e disposizioni rilevanti**
- 13 **a) Diritto nazionale**
- 14 **Articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»)**

(1) Sono assoggettate all'imposta sulla cifra di affari le seguenti operazioni:

1. le cessioni e altre prestazioni effettuate a titolo oneroso da un imprenditore sul territorio nazionale, nell'ambito della sua attività d'impresa. L'imponibilità non è

esclusa dal fatto che l'operazione sia effettuata sulla base di un atto legislativo o amministrativo o che sia considerata come effettuata in forza di una disposizione di legge;

15 Articolo 2, paragrafi 1 e 3, dell'UStG, nella versione in vigore negli anni controversi

(1) È imprenditore chiunque eserciti in modo indipendente un'attività commerciale o professionale. L'impresa comprende l'intera attività commerciale o professionale dell'imprenditore. S'intende per attività commerciale o professionale qualsiasi attività permanente esercitata per ricavarne introiti, anche se manca l'intento di lucro e, nel caso di un'associazione di persone, anche se quest'ultima esercita un'attività solo nei confronti dei propri soci.

(...)

(3) Le persone giuridiche di diritto pubblico esercitano un'attività commerciale o professionale soltanto nell'ambito delle loro aziende di natura commerciale [articolo 1, paragrafo 1, punto 6, e articolo 4 del Körperschaftsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle società)] e delle loro aziende agricole o forestali.

(...)

16 Articolo 12, paragrafo 2, punto 9, dell'UStG

(2) L'aliquota d'imposta è ridotta al sette per cento per le seguenti operazioni:

(...)

9. le operazioni direttamente connesse alla gestione delle piscine e alla somministrazione di bagni termali. Lo stesso vale per la messa a disposizione di strutture termali, qualora un'imposta di soggiorno termale sia dovuta a titolo di remunerazione; (...)

17 Articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, prima frase, dell'UStG

(1) L'imprenditore può detrarre le seguenti imposte assolute a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni e altre prestazioni effettuate da un altro imprenditore a favore della sua impresa.

(...)

18 Articolo 13, paragrafo 1, prima frase, del Straßengesetz für Baden-Württemberg [legge stradale per il Baden-Württemberg, o Straßengesetz (legge stradale); in prosieguo: lo «StrG»] nella versione dell'11 maggio 1992 (GBl. BW 1992, 329)

(1) L'uso delle strade pubbliche è consentito a tutti nell'ambito della destinazione d'uso e delle norme sulla circolazione stradale entro i limiti consueti del traffico (uso pubblico).

19 Articolo 4, paragrafo 1, del regolamento comunale

(1) I Comuni possono disciplinare tramite statuto le materie che ricadono nella loro competenza esclusiva, laddove le leggi non contengano disposizioni. (OMISSIS).

20 Articolo 10, paragrafi 2 e 3, del regolamento comunale

(2) Nei limiti delle sue capacità, il Comune fornisce le strutture pubbliche necessarie per il benessere economico, sociale e culturale dei suoi residenti. Nell'ambito della normativa applicabile, i residenti hanno pari diritti nell'utilizzo delle strutture pubbliche del Comune. Essi sono tenuti a sostenere gli oneri comunali.

(3) Le persone che possiedono terreni o che esercitano un'attività commerciale nel Comune senza abitarvi, hanno il medesimo diritto di utilizzare le strutture pubbliche che il Comune mette a disposizione di proprietari terrieri o commercianti, e sono tenute a contribuire agli oneri comunali relativi ai loro terreni o alla loro attività commerciale.

21 Articolo 2, paragrafo 1, del [Kommunalabgabengesetz (legge sulle imposte comunali); in prosieguo: il «KAG»]

(1) Le imposte comunali sono riscosse sulla base di uno statuto. Lo statuto stabilisce, in particolare, chi sono i soggetti passivi, l'oggetto, l'entità e l'aliquota dell'imposta, nonché la nascita e la scadenza del debito tributario.

22 b) Diritto dell'Unione

23 Articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva sull'IVA»)

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

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

(...)

24 Articolo 168, lettera a), della direttiva sull'IVA

Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)

25 2. Sulla prima questione pregiudiziale

a) La Sezione non ritiene escluso che, contrariamente a quanto sostenuto da entrambe le parti, nella controversia sia già assente un'attività economica ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva sull'IVA.

26 aa) Il diritto a detrazione richiede che le prestazioni a monte contestate siano connesse a una prestazione a titolo oneroso. Se interpretato in conformità con la direttiva, l'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell'UStG presuppone che l'imprenditore intenda utilizzare servizi per la sua attività imprenditoriale (articolo 2, paragrafo 1, dell'UStG, articolo 9 della direttiva sull'IVA) e quindi per la sua attività economica di prestazione di servizi a titolo oneroso [articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG, articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva sull'IVA] [giurisprudenza costante; v., ad esempio, sentenze del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale; in prosieguo: il «BFH») del 9 febbraio 2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, punti 19 e seguenti; del 15 aprile 2015, V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, punto 10; del 21 ottobre 2015, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, punto 28; del 2 dicembre 2015, V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, punto 14; e del 18 settembre 2019, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, punto 15].

27 bb) In tale ambito, la sussistenza delle condizioni per uno scambio di prestazioni non deve essere valutata in base al diritto civile, ma esclusivamente in base alle norme del diritto tributario sulla cifra d'affari, che riflettono il diritto dell'Unione [v. sentenze del BFH del 17 dicembre 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, punto 17; del 16 gennaio 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, punto 22; sentenza del Bundesgerichtshof (Corte federale di giustizia, Germania) del 18 maggio 2011, VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, punto 11, rispettivamente con la giurisprudenza ivi citata; sentenza del BFH del 22 maggio 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, punto 18]. La questione se il pagamento di un corrispettivo sia effettuato in cambio di una prestazione di servizi riguarda il diritto dell'Unione, su cui occorre statuire indipendentemente dalla valutazione in base al diritto nazionale (v. sentenza della CGUE del 22 novembre 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 68; sentenze del BFH del 21 dicembre 2016, XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II

2021, 779, punto 29, rispettivamente con la giurisprudenza ivi citata; e del 13 febbraio 2019, XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punto 18; in BFH/NV 2019, 1256, punto 18).

- 28 cc) Una prestazione viene effettuata «a titolo oneroso» soltanto quando tra il prestatore e il destinatario della prestazione intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il corrispettivo effettivo di un servizio individuabile prestato al destinatario (v., ad esempio, sentenze della CGUE del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, punto 19; del 23 dicembre 2015, *Air France-KLM e Hop!-Brit Air*, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 22; del 22 giugno 2016, *Cesky rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punto 21; del 18 gennaio 2017, *SAWP*, C-37/16, EU:C:2017:22, punto 25; *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, punto 39; sentenze del BFH in BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, punto 16; in BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punto 16; in BFH/NV 2019, 1256, punto 15). Il destinatario dev'essere identificabile e deve ricevere un vantaggio che porti a un consumo ai sensi della normativa comune sull'IVA (v., ad esempio, sentenze del BFH del 7 luglio 2005, V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, sub II.1., punto 14, con la giurisprudenza della CGUE ivi citata; in BFH/NV 2014, 736, punto 20; in BFH/NV 2019, 1256, punto 16).
- 29 dd) Secondo la giurisprudenza del BFH, il fattore decisivo per l'esistenza di un vantaggio consumabile è che il singolo destinatario tragga un vantaggio concreto dalla prestazione (v. sentenze del BFH del 18 dicembre 2008, V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, sub II.3.b, punto 38; e del 28 maggio 2013, XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, punto 49). In caso di una prestazione finanziata da contributi (obbligatori), non sussiste alcuna prestazione a titolo oneroso se i vantaggi derivanti da una prestazione derivano (solo) indirettamente dai vantaggi generalmente spettanti all'intero settore economico o simili (v. sentenza della CGUE dell'8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120; e sentenza del BFH del 23 settembre 2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, punti 53 e seguenti, con la giurisprudenza ivi citata).
- 30 ee) Su tale base, si può negare la sussistenza di una prestazione a titolo oneroso. Infatti, le strutture termali della ricorrente sono a disposizione gratuita del pubblico e non è necessaria una tessera termale per l'ingresso. Le strutture termali possono quindi essere utilizzate gratuitamente anche da persone che non sono soggette all'imposta di soggiorno termale (ad esempio i residenti del Comune o visitatori giornalieri che pernottano nei Comuni limitrofi). In quest'ottica, il destinatario della prestazione non è identificabile; infatti, secondo gli accertamenti di fatto effettuati dall'FG, il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno termale non ha ricevuto alcun vantaggio consumabile concreto maggiore rispetto al pubblico in generale, che può a sua volta utilizzare le strutture termali della ricorrente. L'FG non ha ritenuto che il versamento dell'imposta di soggiorno termale desse diritto a prestazioni di sorta, non accessibili alla collettività. In tale contesto, il BFH aveva già statuito che una volta che una struttura termale (nella

fattispecie, un sentiero per passeggiate ed escursioni) è destinata all'uso pubblico, non può più appartenere alle strutture per il cui utilizzo possono essere riscossi contributi termali a titolo di corrispettivo [v. sentenza del BFH del 26 aprile 1990, V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; in tal senso anche il Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco, Germania), sentenza del 24 luglio 2013, 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067].

- 31 b) Tuttavia, tale orientamento non è esente da dubbi alla luce del diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.
- 32 La ricorrente sottolinea correttamente che, se si considera di per sé il suo rapporto giuridico con gli ospiti delle terme, questi ultimi sono tenuti, in base allo statuto, a versare l'imposta di soggiorno termale di un determinato importo per ogni giorno di soggiorno in cambio della messa a disposizione delle strutture termali (ad esempio, il parco termale, lo stabilimento termale, i sentieri). Pertanto, se si considera di per sé tale rapporto giuridico, i pagamenti rappresentano un corrispettivo per la possibilità di utilizzare le strutture termali. A prescindere dalla giurisprudenza citata al punto II.2.a, la Sezione ritiene non chiaro, ai sensi del diritto dell'Unione, se la situazione cambi se anche i residenti o altre persone non soggette all'imposta di soggiorno termale hanno libero accesso alle strutture termali. In tal senso, nella causa Gemeente Borsele (v. sentenza della CGUE del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financien, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 27), la CGUE ha esaminato uno scambio di prestazioni nell'ambito del trasporto scolastico, sebbene solo un terzo dei genitori pagasse un contributo ai costi di trasporto. Pertanto, la Sezione chiede se, complessivamente, occorra escludere quello che appare – in base esclusivamente allo statuto sull'imposta di soggiorno termale – come uno scambio di prestazioni tra la ricorrente e il rispettivo ospite delle terme, poiché tutti – ossia anche le persone non soggette all'imposta di soggiorno termale – possono parimenti utilizzare le strutture senza restrizioni e gratuitamente, cosicché gli ospiti delle terme non ricevono alcun vantaggio consumabile rispetto alla collettività.
- 33 Ne discende la prima questione pregiudiziale.
- 34 c) In relazione alla prima questione, la Sezione sottolinea che, a suo parere, l'FG, che ha concordato con le parti sulla sussistenza di un'attività economica, non ha conseguenzialmente stabilito in quale percentuale l'imposta di soggiorno termale riscossa dalla ricorrente copra i costi di accesso alle strutture termali. Non si può escludere che si tratti di un'attività in deficit permanente, in quanto l'imposta di soggiorno termale non copre i costi di gestione delle strutture termali (v., sulla rilevanza della mancata copertura dei costi di gestione come criterio per l'assenza di un'attività economica, le sentenze della CGUE del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 50; Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, punto 33; del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, punto 38; e del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de

la TVA, EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 49). Qualora, la risposta alla prima questione dipenda dal fatto che, contrariamente al parere del giudice del rinvio, l'imposta di soggiorno termale copra i costi di gestione, la Sezione chiede che venga indicato un riferimento al riguardo nell'ambito della risposta.

35 3. Sulla seconda questione pregiudiziale

In caso di risposta positiva alla prima questione, si potrebbe sostenere che la ricorrente, in quanto persona giuridica di diritto pubblico, non ha agito come un imprenditore nel fornire i servizi termali, in quanto il suo non assoggettamento non ha provocato distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Tuttavia, anche tale profilo non è esente da dubbi ai sensi del diritto dell'Unione.

- 36 a) Il fondamento normativo è l'articolo 2, paragrafo 3, dell'UStG, vecchia versione (articolo 27, paragrafi 22 e 22a, dell'UStG); negli anni controversi non si applica ancora l'articolo 2b, paragrafo 1, dell'UStG (che corrisponde in gran parte all'articolo 13 della direttiva sull'IVA) (articolo 27, paragrafo 22, seconda frase, dell'UStG).
- 37 b) Tuttavia, anche nell'ambito di un'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 3, dell'UStG (vecchia versione) conforme al diritto dell'Unione – nonostante la sua formulazione notevolmente diversa dall'articolo 13 della direttiva sull'IVA –, una persona giuridica di diritto pubblico era un imprenditore solo se svolgeva un'attività economica e quindi un'attività permanente di prestazione di servizi a titolo oneroso (attività economica). Nel caso in cui avesse agito sulla base del diritto privato attraverso un contratto, non erano necessari ulteriori requisiti. Quando, invece, agiva sulla base del diritto pubblico, era un imprenditore solo se il suo non assoggettamento avrebbe provocato distorsioni della concorrenza di una certa importanza (v. , ad esempio, sentenze del BFH del 15 aprile 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, punti da 14 a 48, con la giurisprudenza della CGUE ivi citata; del 3 marzo 2011, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, punto 21; del 1° dicembre 2011, V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, punto 15; del 14 marzo 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, punto 28; del 13 febbraio 2014, V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, punto 15; e del 3 agosto 2017, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punto 23).
- 38 c) In tale contesto, il diritto dell'Unione non lascia adito a dubbi sul fatto che la ricorrente abbia svolto un'attività in quanto pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva sull'IVA (v., al riguardo, le sentenze della CGUE del 29 ottobre 2015, Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, punti 70 e seguenti; e del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, punti 76 e seguenti). Mettendo a disposizione le strutture termali, essa ha agito nell'ambito di una normativa speciale di diritto pubblico (articolo 13, paragrafo 1, dello StrG; articolo 10, paragrafi 2 e 3, del regolamento comunale) e ha quindi esercitato il suo potere sovrano al fine di riscuotere imposte comunali (articolo 4

del regolamento comunale, in combinato disposto con gli articoli 2, 8, paragrafo 2, e 43 del KAG).

- 39 d) Il fatto che la ricorrente percepisca imposte in relazione alla sua attività, come indicato al punto c), non le impedisce di agire come imprenditore (articolo 13, paragrafo 1, primo comma, ultimo periodo, della direttiva sull'IVA). Qualora, nella sua risposta alla prima questione, la CGUE confermasse l'imponibilità delle operazioni, quest'ultima non sarebbe esclusa dal fatto che le operazioni sono effettuate sulla base di un atto legislativo o amministrativo (articolo 1, paragrafo 1, punto 1, seconda frase, dell'UStG).
- 40 e) Nel procedimento in cassazione, si può ritenere pacifica – in base alla normativa ad esso applicabile – la valutazione di merito effettuata dall'FG, secondo cui la mancata qualifica della ricorrente come imprenditore non provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. A tal fine si possono richiamare essenzialmente le sentenze della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, del 16 settembre 2008, C-288/07 (EU:C:2008:505), *Saudacor* (EU:C:2015:733, punto 74) e *National Roads Authority*, del 19 gennaio 2017, C-344/15 (EU:C:2017:28, punto 44), la sentenza del BFH in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punto 24, e le constatazioni di fatto dell'FG. L'FG ha dichiarato che, complessivamente, le prestazioni della ricorrente non potrebbero essere fornite da soggetti privati nel territorio della ricorrente, in quanto questi ultimi non sarebbero in grado di soddisfare le stesse esigenze degli ospiti delle terme. Anche se i soggetti privati fossero in grado di offrire (almeno in parte) strutture comparabili a quelle della ricorrente a scopi termali e ricreativi, essi non potrebbero riscuotere a tal fine un'imposta di soggiorno termale, poiché imposte del genere possono essere decise e riscosse solo da pubbliche autorità. L'FG ha quindi esaminato la concorrenza nel territorio della ricorrente, senza considerare la situazione nei Comuni limitrofi, nel Land Baden-Württemberg o nel territorio federale, e ha escluso l'esistenza di una potenziale concorrenza sul territorio della ricorrente. Comunque, l'FG non ha appurato se si potessero verificare distorsioni della concorrenza, ad esempio in relazione a Comuni limitrofi.
- 41 Nel corso dell'udienza, tuttavia, la ricorrente ha affermato che esisteva una concorrenza con i Comuni limitrofi X e Y (entrambi situati a una distanza di circa 10 km dalla ricorrente). Tali due Comuni sarebbero a loro volta centri termali in cui, tuttavia, i servizi termali sono forniti da una società di diritto privato a responsabilità limitata (GmbH) sulla base del diritto privato. Il presupposto giuridico dell'FG, consistente nel considerare come unico mercato di riferimento il territorio comunale della ricorrente, sarebbe quindi errato.
- 42 f) Alla luce di tali obiezioni, la Sezione dubita che l'FG abbia fondato la sua valutazione di merito su principi pertinenti del diritto dell'Unione.
- 43 (1) Il giudice del rinvio ritiene che la controversia sia in certo qual modo simile alla causa *Isle of Wight Council e a.* (EU:C: 2008:505).

- 44 L'Isle of Wight Council (Comune dell'Isola di Wight, Regno Unito) amministrava un'isola e vi applicava tariffe di parcheggio per le quali, secondo tale Comune, non si sarebbe dovuta applicare l'IVA. Il giudice britannico di primo grado ha accolto il ricorso, ha esaminato ogni singola autorità caso per caso e ha escluso l'esistenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza per ciascuna di esse, compreso l'Isle of Wight Council.
- 45 La Grande Sezione della CGUE ha invece stabilito che l'attività in questione andava considerata in quanto tale, senza fare riferimento a un mercato locale in particolare. L'assoggettamento degli enti di diritto pubblico all'IVA risulterebbe dall'esercizio di una data attività in quanto tale, a prescindere dalla questione se i suddetti enti si confrontino o meno con una concorrenza a livello del mercato locale sul quale esercitano la loro attività (sentenza della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, EU:C:2008:505, punto 40). Tale conclusione sarebbe peraltro corroborata dai principi di neutralità fiscale e certezza del diritto (sentenza della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, EU:C:2008:505, punto 41). La tesi sostenuta dalle autorità locali equivarrebbe ad assoggettare all'IVA solo talune autorità locali ad eccezione delle altre, in funzione delle distorsioni di concorrenza che si sarebbero o meno verificate su ciascuno dei mercati locali in cui operano le medesime autorità locali, sebbene la prestazione di servizi in questione sia essenzialmente la stessa. Tale tesi implicherebbe dunque anche che si instauri un trattamento differenziato tra gli stessi enti di diritto pubblico (sentenza della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, EU:C:2008:505, punto 45). Invece, se le suddette distorsioni fossero esaminate facendo riferimento all'attività in quanto tale, a prescindere dalle condizioni della concorrenza prevalenti in un dato mercato locale, il rispetto del principio di neutralità fiscale sarebbe garantito, dato che tutti gli enti di diritto pubblico sono o assoggettati all'IVA o non vi sono assoggettati (sentenza della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, EU:C:2008:505, punto 46). La tesi secondo cui le distorsioni di concorrenza devono essere valutate in rapporto a ciascuno dei mercati locali presupporrebbe, inoltre, un riesame sistematico, sulla base di analisi economiche sovente complesse, delle condizioni di concorrenza in moltissimi mercati locali la cui determinazione potrebbe rivelarsi particolarmente difficile in quanto la delimitazione di questi ultimi non coincide necessariamente con la competenza territoriale delle autorità locali; inoltre, nel territorio di una stessa autorità locale, possono trovarsi più mercati locali (sentenza della Corte di giustizia europea *Isle of Wight Council e altri*, EU:C:2008:505, punto 49). Ciò potrebbe dar luogo a numerosi contenziosi (sentenza della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, EU:C:2008:505, punto 50). Né le autorità locali né gli operatori privati sarebbero in grado di prevedere, con la certezza necessaria per gestire i loro affari, se, in un dato mercato locale, il servizio offerto dalle autorità locali sarà o meno soggetto all'IVA. Ciò rischierebbe di compromettere i principi di neutralità fiscale e certezza del diritto (sentenza della CGUE *Isle of Wight Council e a.*, EU:C:2008:505, punti 51 e 52).
- 46 In circostanze come quelle del procedimento principale – in cui un Comune, in quanto persona giuridica di diritto pubblico, ha fornito un servizio di diritto pubblico che può essere fornito, sulla base del diritto privato, nei Comuni limitrofi

da una società a responsabilità limitata, in quanto persona giuridica di diritto privato, di proprietà del rispettivo Comune, sebbene per finanziarlo venga comunque riscossa un'imposta di soggiorno termale – tali considerazioni della CGUE depongono a favore del fatto che l'FG possa aver erroneamente limitato l'esame delle distorsioni della concorrenza di una certa importanza al territorio comunale.

- 47 (2) D'altra parte, nelle sentenze Götz, del 13 dicembre 2007, C-408/06 (EU:C:2007:789), e National Roads Authority (EU:C:2017:28), sulle quali si è basata l'FG, la CGUE ha, inter alia, negato l'esistenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza in determinate fattispecie «monopolistiche» per un particolare territorio del rispettivo Stato membro. Tale circostanza solleva dubbi relativamente al diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, da cui deriva la seconda questione pregiudiziale.

48 **4. Rilevanza ai fini della decisione**

Entrambe le questioni pregiudiziali sono rilevanti ai fini della decisione.

- 49 a) In caso di risposta negativa alla prima questione, il ricorso deve essere respinto. Lo stesso vale se, in base alla risposta alla seconda questione, il mercato geograficamente rilevante è solo il territorio comunale, come ipotizzato dall'FG con riferimento alla sentenza della CGUE National Roads Authority (EU:C:2017:28) e alla sentenza del BFH in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.
- 50 b) Invece, in caso di risposta positiva alla prima questione e di risposta negativa alla seconda questione, la Sezione dovrebbe rinviare la causa all'FG affinché quest'ultimo esamini la concorrenza per l'attività in questione in quanto tale (senza limitarla al territorio comunale della ricorrente). Per quanto riguarda la motivazione addotta in subordine dall'FG, secondo cui la ricorrente non avrebbe comunque diritto alla detrazione fatta valere poiché non vi sarebbe alcun nesso tra i costi di costruzione, manutenzione e gestione degli impianti e l'(asserita) attività economica (gestione delle terme), la Sezione dovrebbe ordinare all'FG di effettuare tale esame in conformità con i principi giuridici derivanti dalle sentenze della CGUE del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14 (EU:C:2015:712), del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683), e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19 (EU:C:2020:712).

51 **5. Fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale, decisioni secondarie**

Il fondamento giuridico per il rinvio alla CGUE è l'articolo 267, terzo comma, del TFUE. (OMISSIS).