

Causa C-90/20

Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia

Data di deposito:

24 febbraio 2020

Giudice del rinvio:

Højesteret (Danimarca)

Data della decisione di rinvio:

7 febbraio 2020

Ricorrente:

Apcoa Parking Danmark A/S

Resistente:

Skatteministeriet

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il rinvio pregiudiziale verte sulla questione se le spese di controllo percepite per violazione delle disposizioni in materia di parcheggio su suolo privato costituiscano un corrispettivo di una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, di modo che si configura un'operazione soggetta all'IVA.

Articolo 267 TFUE.

Questione pregiudiziale

Se 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, debba essere interpretato nel senso che le spese di controllo percepite per violazione delle disposizioni in materia di parcheggio su suolo privato costituiscono un corrispettivo di una prestazione di servizi, di modo che si configura un'operazione soggetta all'IVA.

Disposizioni di diritto dell'Unione europea fatte valere

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto definisce l'ambito delle operazioni soggette all'IVA (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 2006/112»); articolo 2, paragrafo 1, lettera c), articolo 24, paragrafo 1, articolo 25, articolo 135, paragrafo 1, punto 1, e paragrafo 2, lettera b).

Giurisprudenza della Corte di giustizia:

C-154/80, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats (EU:C:1981:38), punti 12 e 14

C-16/93, Tolsma (EU:C:1994:80), punti 13 e 14

C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (EU:C:2007:440), punti da 24 a 32 e da 34 a 26

C-295/17, MEO (EU:C:2018:942), punti da 43 a 50, 57, da 61 a 62 e da 67 a 68

C-222/81, B.A.Z Bausystem (EU:C:1982:256)

Causa 102/86, Apple and Pear (EU:C:1988:120)

C-40/09, Astra Zeneca (EU:C:2010:450)

C-250/14, Air France-KLM e C-289/14, Hop! -Brit Air SAS (EU:C:2015:841)

C-37/16, SAWP (EU:C:2017:22)

C-224/18, Budimex (EU:C:2019:347)

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Momsloven (legge sull'IVA), di cui al decreto legislativo n. 1021 del 26 settembre 2019, relativo all'imposta sul valore aggiunto e successive modifiche. La direttiva 2006/112 è stata recepita nel diritto danese dalla legge sull'IVA. L'articolo 4, paragrafo 1, della legge sull'IVA prevede, in particolare, che l'imposta è dovuta sulle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese. Tale disposizione dà attuazione all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. La portata dell'obbligo tributario è fissata all'articolo 27, paragrafo 1, secondo cui la base imponibile è il corrispettivo direttamente connesso al prezzo al netto dell'IVA del bene o del servizio. L'articolo 13, paragrafo 1, punto 8, prevede l'esenzione dall'IVA per, in particolare, la locazione e l'affitto di beni immobili. Tale esenzione non si applica, tra l'altro, alla locazione di aree di parcheggio.

Færdselsloven (codice della strada), di cui al decreto legislativo n. 1324 del 21 novembre 2018 e successive modifiche. Una modifica legislativa intervenuta nel 2014 (legge n. 169, del 26 febbraio 2014) ha inserito all'articolo 122 c del codice

della strada una disposizione secondo la quale, in caso di parcheggio su terreno privato accessibile al pubblico, è possibile esigere un importo a titolo di penale (spese di controllo) solo se ciò è chiaramente indicato in loco. La modifica legislativa si basa, in particolare, su una relazione del giugno 2013 sulla tutela rafforzata dei consumatori nel settore del parcheggio, redatta da un gruppo di lavoro del Ministero della Giustizia, che è stato istituito, in particolare, al fine di riflettere sulla necessità di stabilire un limite massimo agli importi a titolo di penale (vale a dire, in aggiunta alla tariffa di parcheggio ordinaria) che possono essere imposti sulle aree di parcheggio private. È stato concluso che non occorre stabilire un limite fisso. Il gruppo di lavoro ha basato le proprie considerazioni sul fatto che, quando un automobilista parcheggia su un'area privata conclude, dal punto di vista giuridico, un contratto di parcheggio (per comportamento concludente) con il proprietario del terreno, in base al quale l'automobilista accetta, in linea di principio, restrizioni e condizioni di parcheggio ragionevoli risultanti dalla segnaletica in loco. Secondo tale relazione, la questione se, in un caso concreto, sia giustificato riscuotere un importo a titolo di penale – che, secondo la relazione, costituisce giuridicamente una penalità imposta al parcheggiatore dal proprietario del terreno/società di parcheggio come conseguenza della violazione da parte del parcheggiatore del contratto concluso – dipende dall'interpretazione e dalla valutazione sotto il profilo del diritto contrattuale delle condizioni di parcheggio e delle caratteristiche della segnaletica.

Giurisprudenza danese

Lo Højesteret (Corte suprema, Danimarca) ha preso posizione, in una sentenza del 12 aprile 1996 (pubblicata nella Ugeskrift for Retsven 1996 883 e nella Tidsskensen for Skatter og Afgifter 1996 357), sulla natura, ai fini dell'IVA, delle «tariffe maggiorate di parcheggio» (spese di controllo) in relazione al parcheggio su terreno privato in violazione delle disposizioni. Lo Højesteret ha dichiarato che tali tariffe maggiorate, riscosse sulla base di un rapporto quasi-contrattuale, dovevano essere considerate il corrispettivo di una prestazione di servizi e, pertanto, soggette all'IVA. Ciò valeva, secondo tale sentenza, indipendentemente dal fatto che tali spese fossero fissate in base a una tariffa standard, che era molto elevata rispetto alla tariffa ordinaria di parcheggio a motivo della volontà della società di parcheggio di evitare i parcheggi in violazione delle disposizioni.

Oggetto del procedimento principale

Ricorso proposto da un'impresa privata avverso una sentenza e diretto, in particolare, a far dichiarare che le spese di controllo riscosse da tale impresa privata in relazione alla violazione delle disposizioni in materia di parcheggio nel rapporto tra un singolo automobilista e l'impresa non costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizi soggetta all'IVA.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

1 L'Apcoa Parking Danmark A/S (in prosieguo: l'«Apcoa») è un'impresa privata che gestisce parcheggi su terreno privato sulla base di un contratto con il proprietario del sito. L'Apcoa fissa le condizioni di utilizzo delle aree di parcheggio, in particolare il divieto di parcheggio senza un'autorizzazione specifica, la durata massima della sosta e il pagamento del parcheggio. In caso di violazione delle condizioni, l'Apcoa riscuote una «spese di controllo» speciale (DKK 510 per gli anni 2008 e 2009).

2 Il procedimento principale verte sulla questione se l'Apcoa sia tenuta a versare l'IVA su tali spese di controllo speciali percepite. È pacifico che l'Apcoa è soggetta all'IVA sull'eventuale pagamento di tariffe per il parcheggio effettuato nel rispetto delle disposizioni.

3 Il 25 ottobre 2011 l'Apcoa ha chiesto allo SKAT (amministrazione tributaria danese) il rimborso dell'IVA sulle vendite a titolo delle spese di controllo riscosse. Tale richiesta riguardava gli importi pagati a titolo di spese di controllo tra il 1° settembre 2008 e il 31 dicembre 2009, il cui importo è stato quantificato in DKK 25 089 292.

4 Lo SKAT ha respinto tale richiesta il 12 gennaio 2012 per il motivo che le spese di controllo percepite sono considerate soggette all'IVA ai sensi della legge sull'IVA.

5 La decisione dello SKAT è stata impugnata dinanzi al Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale), il quale, in data 23 dicembre 2014, ha confermato la medesima. Il Landsskatteretten ha constatato tredici situazioni tipo in cui la Apcoa Parking Danmark A/S riscuote una tariffa di parcheggio maggiorata. In tutti questi casi, l'automobilista ha effettuato un parcheggio e pertanto ha ricevuto un servizio di parcheggio. Il Landsskatteretten ha rilevato, in particolare, che la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea nella causa C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, riguardava la prestazione di servizi alberghieri e, in particolare, l'ipotesi in cui il cliente risolve il contratto concluso per la prestazione di un servizio convenuto. In quel caso, non vi era stata alcuna prestazione di servizi e l'albergatore poteva conservare la caparra fornita dal cliente a titolo di indennità per la perdita, senza assoggettamento all'IVA. La situazione esaminata dalla Corte di giustizia, secondo il Landsskatteretten non era tale da rimettere in discussione la soluzione accolta nel diritto danese dallo Højesteret (Corte suprema, Danimarca), in particolare in una sua sentenza del 1996. In tale occasione, detto giudice ha dichiarato, in particolare che, nella situazione connessa al parcheggio, non si verifica la risoluzione di un contratto in assenza di un nesso con la prestazione di un servizio né una situazione analoga. Il parcheggiatore riceve un servizio di parcheggio, indipendentemente da circostanze contrarie al diritto (vale a dire il parcheggio in violazione delle disposizioni). Il Landsskatteretten ha quindi dichiarato che le spese di controllo percepite erano soggette all'IVA.

6 L'Apcoa ha impugnato la decisione del Landsskatteretten dinanzi al Retten i Kolding (Tribunale di Kolding, Danimarca) che, con sentenza 23 gennaio 2017, ha deciso in favore dello SKAT. Il Retten i Kolding ha fatto riferimento alla sentenza dello Højesteret (Corte Suprema, Danimarca) del 1996 e ha confermato la decisione del

Landsskatteretten. Il Retten i Kolding ha fatto poi riferimento alla relazione del gruppo di lavoro del Ministero della Giustizia e ha dichiarato che le considerazioni del gruppo di lavoro relative al carattere sanzionatorio delle spese di controllo non erano pertinenti in quanto esse sono relative soltanto all'interpretazione e alla valutazione sotto il profilo del diritto contrattuale delle condizioni di parcheggio e delle caratteristiche della segnaletica.

7 L'Apcoa ha proposto appello avverso la sentenza del Tribunale di Kolding dinanzi al Vestre Landsret (Corte d'appello della regione dell'Ovest, Danimarca), che ha confermato la sentenza del Tribunale di Kolding basandosi sulle stesse motivazioni esposte dal Landsskatteretten e dal Retten i Kolding, in particolare sulla sentenza dello Højesteret (Corte Suprema) del 1996 e sul fatto che, in ogni caso, la riscossione delle spese di controllo presuppone che l'automobilista abbia effettivamente effettuato un parcheggio e che, pertanto abbia utilizzato l'area di parcheggio per il suo veicolo per un determinato periodo di tempo e che vi sia quindi un nesso diretto tra il parcheggio e il pagamento dell'importo. Il Vestre Landsret ha quindi ritenuto che l'importo riscosso sulla base di un rapporto quasi-contrattuale debba essere considerato come corrispettivo di un servizio ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1 della legge sull'IVA. Inoltre, il Vestre Landsret ha dichiarato che gli orientamenti che si possono trarre dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dopo la sentenza dello Højesteret sul concetto di «prestazioni a titolo oneroso», in particolare dalla sentenza C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, non implicano che la situazione giuridica stabilita dallo Højesteret nella sentenza del 1996 non possa essere mantenuta.

8 La sentenza del Vestre Landsret è ora oggetto di ricorso per cassazione dinanzi allo Højesteret proposto dall'Apcoa, la quale ha chiesto in particolare che lo Skatteministeriet riconosca che le spese di controllo rimosse dall'Apcoa per violazione delle disposizioni in materia di parcheggio non costituiscono, nel rapporto tra il singolo automobilista e l'Apcoa, il corrispettivo di una prestazione di servizi soggetta all'IVA. Lo Skatteministeriet ha chiesto la conferma della sentenza del Vestre Landsret. Il procedimento dinanzi allo Højesteret verte soltanto sull'obbligo, in capo all'Apcoa, di versare l'IVA sulle spese di controllo da essa rimosse presso gli automobilisti interessati.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

9 **L'Apcoa** sostiene, in particolare, che le spese di controllo non sono il corrispettivo del mantenimento del diritto al parcheggio. Al contrario, esse sono giustificate dalla volontà dell'Apcoa di evitare un parcheggio contrario alle disposizioni e sono una penalità che l'automobilista è tenuto a pagare in via accessoria per aver violato le condizioni che disciplinano il parcheggio. Peraltro, le spese di controllo sono pagate in base a una tariffa standard e senza un nesso economico specifico con il valore di un servizio di parcheggio.

10 Non si tratta quindi, secondo l'Apcoa, di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso. Il caso di specie non rientra pertanto nelle ipotesi previste all'articolo 4,

paragrafo 1, della legge sull'IVA o all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

11 L'Apcoa invoca in particolare, nell'ambito della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la sentenza del 18 luglio 2007, causa C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.

12 In particolare, **lo Skatteministeriet** sostiene che, come controprestazione per il pagamento delle spese di controllo, il parcheggio è effettivamente messo a disposizione dell'automobilista. È irrilevante la circostanza che l'automobilista abbia «acquisito» un'aria di parcheggio contravvenendo alle disposizioni e che, di conseguenza, debba pagare spese di controllo. Esiste quindi un nesso diretto tra la riscossione delle spese di controllo e il parcheggio stesso. Le spese di controllo percepite hanno rappresentato, nel 2009, circa il 34 % del fatturato netto dell'Apcoa e costituiscono quindi una parte rilevante della sua attività economica.

13 Si tratta quindi, secondo lo Skatteministeriet, di una prestazione effettuata a titolo oneroso. Il caso di specie rientra, pertanto, nell'ambito di applicazione dell'articolo 4, paragrafo 1, della legge sull'IVA e dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

14 Lo Skatteministeriet, invoca in particolare, nell'ambito della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la sentenza del 22 novembre 2018, MEO (C-295/17).

Breve esposizione della motivazione del rinvio

15 Le spese di controllo per il mancato rispetto delle condizioni di parcheggio su terreno privato sono finora considerate, nel diritto danese, soggette all'IVA in forza della legge sull'IVA. Si può ritenere che l'obbligo di pagare spese di controllo sia fondato su un rapporto quasi-contrattuale e che esista quindi tra l'Apcoa e un parcheggiatore un rapporto giuridico, come quello menzionato in particolare al punto 14 della sentenza del 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*.

16 Le parti non concordano sulla questione se esistano o meno le necessarie prestazioni reciproche.

17 Non risulta che la Corte di giustizia dell'Unione europea abbia già preso posizione sulla natura delle spese di controllo ai fini dell'IVA. Lo Højesteret, alla luce del tenore letterale dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, letto congiuntamente alla giurisprudenza della Corte, dubita che tale disposizione debba essere interpretata nel senso che siffatte spese costituiscano il corrispettivo di un servizio soggetto all'IVA.

18 Durante il procedimento sono state fornite informazioni da cui emerge che le autorità tributarie di Gran Bretagna, Svezia e Germania ritengono che le spese di

controllo per violazione delle condizioni relative al parcheggio su terreno privato non siano soggette all'IVA.

19 Posto che un chiarimento della suddetta questione è decisivo per risolvere la presente causa, e che il dubbio esistente concerne l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione europea, lo Højesteret (Corte suprema) ritiene necessario chiedere alla Corte di giustizia dell'Unione europea di fornire una risposta alla questione sollevata.

DOCUMENTO DI LAVORO