

Causa C-615/23

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

Data di deposito:

6 ottobre 2023.

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

16 giugno 2023.

Ricorrente:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Resistente:

P. S.A.

Oggetto del procedimento principale

Interpello che include nella base imponibile dell'IVA la compensazione corrisposta da un ente locale ad un operatore per la fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo

Oggetto e fondamento giuridico della questione pregiudiziale

Interpretazione dell'articolo 73 della direttiva 2006/112 per quanto concerne l'inclusione nella base imponibile dell'IVA della compensazione corrisposta da un ente locale ad un operatore per la fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo; articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 73 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, e successive modifiche; in prosieguo: la «direttiva 2006/112/CE»), debba

essere interpretato nel senso che una compensazione come quella descritta nell'istanza di interpello, corrisposta da un ente locale ad un soggetto distinto (operatore) per la fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo, rientri nella base imponibile di cui alla citata disposizione.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articolo 73

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

Legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, testo unico, Dz.U. - Gazzetta ufficiale polacca - del 2018, posizione 2174, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sull'IVA»): Dz.U. del 2018, posizione 2174, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sull'IVA».

L'articolo 29a, paragrafo 1, stabilisce, sostanzialmente, che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per la vendita da parte dell'acquirente, del destinatario del servizio o di un terzo, compresi i sussidi, le sovvenzioni e altri pagamenti supplementari di carattere simile aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo.

Legge del 16 dicembre 2010 legge sul trasporto pubblico collettivo (ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym; Dz.U. del 2018, posizione 2016, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sul trasporto pubblico collettivo»).

L'articolo 50, paragrafo 1, punto 2, lettera c), dispone che il finanziamento dei servizi di trasporto pubblico di interesse generale può consistere, in particolare, nel pagamento all'operatore di una compensazione per i costi sostenuti in relazione alla fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo da parte dell'operatore.

Breve illustrazione del contesto fattuale e del procedimento nonché argomenti delle parti

- 1 La P. S.A. (in prosieguo: la «richiedente» o la «società») ha presentato all'autorità tributaria un'istanza di interpello relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA).
- 2 La richiedente è un'impresa che esercita un'attività economica. Essa non ha partecipazioni negli enti locali né legami di carattere personale con questi ultimi, ossia non è un operatore interno ai sensi del regolamento (CE) n. 1370/2007 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2007, relativo ai servizi

pubblici di trasporto di passeggeri su strada e per ferrovia e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 1191/69 e (CEE) n. 1107/70. La società tiene una contabilità completa, è soggetta all'imposta sulle società ed è un soggetto passivo dell'IVA. Essa esercita principalmente attività di trasporto di passeggeri. A seguito dell'entrata in vigore del regolamento n. 1370/2007 e della legge sul trasporto pubblico collettivo, la richiedente sta valutando la possibilità di concludere contratti di servizio di trasporto pubblico terrestre ai sensi dei quali a quest'ultima verrebbe versata una compensazione prevista dall'articolo 50, paragrafo 1, punto 2, lettera c), della legge sul trasporto pubblico collettivo. La richiedente agirebbe in qualità di operatore, mentre la controparte contrattuale sarebbe l'organizzatore del trasporto pubblico collettivo, vale a dire un ente locale (in prosieguo: l'«ente locale»).

- 3 Nell'ambito della sua attività di trasporto pubblico collettivo, la richiedente percepirebbe i proventi dalla vendita di biglietti, con i quali coprirebbe i costi dell'attività di trasporto. I prezzi dei biglietti verrebbero fissati alternativamente: 1) dall'organizzatore del trasporto pubblico collettivo con delibere adottate dalle autorità competenti; 2) dall'organizzatore mediante la stipula di un contratto tipo per la fornitura di servizi di trasporto pubblico terrestre.
- 4 La richiedente percepirebbe i proventi dalle seguenti fonti: 1) i proventi derivanti dalla vendita dei biglietti e da altre tariffe soggette all'IVA (di norma, all'aliquota dell'8%); 2) la compensazione, che è di carattere oggettivo ed è soggetta all'IVA (8%), per i proventi non percepiti a causa dell'applicazione delle tariffe di trasporto ridotte previste dalla legge; 3) la compensazione per i proventi non percepiti a causa dell'applicazione delle tariffe di trasporto ridotte stabilite nell'ambito di competenza dell'organizzatore; 4) altri proventi (ad esempio, la messa a disposizione di spazi pubblicitari); resta fermo che le fonti di proventi di cui ai punti da 2 a 4 possono sussistere simultaneamente, parzialmente, o non sussistere affatto, a seconda del contenuto di un determinato contratto o delle disposizioni di legge pertinenti.
- 5 Il finanziamento dei servizi di trasporto pubblico con tali introiti non coprirebbe i costi dell'attività di trasporto svolta, quindi la richiedente riceverebbe una compensazione dall'organizzatore per coprire le perdite derivanti dalla fornitura dei suddetti servizi. L'importo della compensazione non può superare l'importo corrispondente all'effetto finanziario netto della fornitura di servizi di trasporto urbano calcolato conformemente al regolamento n. 1370/2007.
- 6 Il contratto con l'organizzatore specificherebbe le regole dettagliate per il calcolo dell'effetto finanziario netto del servizio, le modalità di pagamento della compensazione nonché l'importo massimo della compensazione per un determinato periodo. Un effetto finanziario negativo costituisce la base per la compensazione. La compensazione non inciderebbe sul prezzo del biglietto, ossia sul prezzo del servizio prestato. Essa ha carattere generale, costituisce un sostegno ai costi complessivi dell'attività di trasporto prestata conformemente al contratto.

- 7 La richiedente ha chiesto all'autorità tributaria, tra l'altro, se tale compensazione costituisca il fatturato soggetto all'IVA ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 8 Secondo la richiedente, la compensazione non aumenterebbe la base imponibile ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in quanto non ha un'incidenza diretta sul prezzo del servizio di trasporto pubblico collettivo prestato.
- 9 Nella decisione emessa su interpello del 14 maggio 2019, l'autorità ha ritenuto errata tale posizione ed ha affermato che la richiedente, esercitando le attività descritte nell'istanza che rientrano nella definizione di attività economica di cui all'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA, opera in qualità di soggetto passivo IVA.
- 10 L'autorità ha concluso che tale compensazione costituirebbe un pagamento supplementare ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA, il quale ha un'incidenza diretta sul prezzo dei servizi forniti.
- 11 Con sentenza del 26 novembre 2019, il giudice di primo grado ha annullato la decisione emessa su interpello impugnato.
- 12 Nella sua motivazione, tale giudice, richiamandosi, al pari dell'autorità, alla giurisprudenza della Corte (sentenze: del 22 novembre 2001, C-184/00, Office des produits wallons EU:C:2001:629 e del 13 giugno 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm EU:C:2002:369), ha dichiarato che dalla domanda risultava che la compensazione non avrebbe inciso sul prezzo del biglietto (del servizio), in quanto i prezzi dei biglietti erano fissati dall'organizzatore. Il giudice ha ritenuto errata la posizione dell'autorità secondo la quale, da un punto di vista economico, la società non avrebbe potuto fornire i servizi di trasporto collettivo ai prezzi che le sono stati imposti senza la compensazione, il che dovrebbe dimostrare che la compensazione in parola incideva sul prezzo. Tale argomentazione non può essere considerata valida alla luce dei requisiti necessari evidenziati dalla Corte, in particolare, in quanto il nesso tra il prezzo dei servizi di trasporto prestati e la compensazione deve essere inequivocabile e chiaramente percepibile.
- 13 L'autorità ha presentato ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 14 Il giudice del rinvio chiede alla Corte se l'articolo 73 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la compensazione corrisposta da un ente locale per i servizi di trasporto pubblico che consentono il trasporto di passeggeri forniti da un operatore, calcolata sulla base dei veicoli-km, costituisca un corrispettivo per la prestazione di servizi di trasporto e rientri quindi nell'ambito di applicazione dell'IVA.

- 15 L'autorità ritiene che la compensazione percepita dall'operatore (dall'impresa di trasporto) possa costituire la remunerazione per i servizi di trasporto prestati, la quale è soggetta all'IVA. Essa sostiene che tra la compensazione ricevuta e i servizi prestati dall'operatore esiste un nesso diretto, in quanto l'impresa di trasporto non avrebbe potuto prestare i servizi in questione se non avesse ricevuto la sovvenzione.
- 16 La giurisprudenza nazionale finora pronunciata ritiene che la compensazione non rientri nella base imponibile per i seguenti motivi:
- (1) affinché l'importo di un sostegno ricevuto dal soggetto passivo possa essere considerato quale componente della base imponibile è fondamentale che esso possa essere inequivocabilmente attribuito ad una specifica operazione. Dai fatti dell'operazione deve risultare che il sostegno è stato corrisposto da un terzo come parte della remunerazione del soggetto passivo per una specifica operazione. Qualora tale nesso diretto non sussista, si deve ritenere che il sostegno non debba essere incluso nella base imponibile IVA, anche nel caso in cui il soggetto passivo, grazie alla tassazione, sia in grado di ridurre effettivamente il prezzo dei beni o dei servizi offerti;
- (2) le compensazioni in parola non incidono direttamente sul prezzo dei servizi prestati. Il loro scopo è principalmente quello di coprire le perdite derivanti dall'attività in parola (eventualmente di realizzare un ragionevole profitto) e di consentirne l'esercizio. Anche le modalità di concessione della compensazione indicano che si tratta di una sovvenzione di natura soggettiva che riguarda i costi di gestione della società nella misura in cui quest'ultima fornisce un servizio pubblico, e non i prezzi del servizio di trasporto, sui quali la compensazione non incide.
- 17 Per determinare se la compensazione in questione rientri nella base imponibile, è necessario evidenziare il carattere che le è stato conferito dalla legge sul trasporto pubblico collettivo, dal quale risulta che grazie alla compensazione il servizio prestato ha un prezzo tangibilmente inferiore, in quanto senza la sovvenzione l'operatore non sarebbe in grado di fornire il servizio ad un prezzo che non riflette i costi da esso sostenuti ed il margine di guadagno per lui appropriato. È vero che la compensazione avviene solo in caso di effetto finanziario netto negativo, ma ciò consente all'organizzatore di fissare il prezzo del biglietto ad un importo massimo.
- 18 La giurisprudenza dei giudici nazionali finora pronunciata ha fatto riferimento alla giurisprudenza della Corte, interpretata nel senso che il solo fatto che una sovvenzione possa avere influenza sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti o prestati da un soggetto passivo non sia sufficiente per includere tale sovvenzione nella base imponibile. Infatti, è necessario che la sovvenzione sia specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché fornisca un bene o preli un servizio determinato (sentenza C-184/00, a cui la Corte fa riferimento anche in altre sentenze, ad esempio nella sentenza del 15 luglio 2004. C-463/02, Commissione/Svezia, EU:C:2004:455). Inoltre, il prezzo da pagare da parte

dell'acquirente o da parte del destinatario deve essere fissato in modo tale che diminuisca proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da questi ultimi. Occorre quindi verificare se, obiettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che esso dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione (sentenza citata C-184/00, punti da 12 a 14).

- 19 Tuttavia, il giudice del rinvio nutre dubbi sul fatto se la posizione della Corte sia interpretata correttamente e si chiede se, per rispondere alla questione sottoposta, sia rilevante l'esistenza di un nesso diretto tra i prezzi dei biglietti e la compensazione percepita, inteso come un contributo diretto ai biglietti che ne riduce proporzionalmente il prezzo, o se, per accertare la sussistenza di tale nesso diretto, sia sufficiente stabilire che, in assenza della compensazione i biglietti avrebbero dovuto avere prezzi più elevati.
- 20 Il giudice del rinvio vuole inoltre chiarire se l'esistenza di un tale nesso diretto tra la compensazione corrisposta e il servizio fornito possa essere desunta dal fatto che i servizi prestati dalla parte che riceve la compensazione (l'operatore) sono caratterizzati dalla continuità della loro esecuzione e dalla disponibilità permanente del prestatore a fornirli. L'autorità ravvisa tale reciprocità, in quanto ritiene che l'operatore presti un servizio all'organizzatore del trasporto pubblico.
- 21 I dubbi del giudice del rinvio derivano indirettamente dalla giurisprudenza della Corte. In particolare, la Corte ha già stabilito che il «forfait cure» costituisce il corrispettivo delle prestazioni di cure effettuate a titolo oneroso da una struttura residenziale per anziani non autosufficienti a beneficio dei suoi residenti e rientra, a tale titolo, nell'ambito di applicazione dell'IVA (sentenza del 27 marzo 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or SARL*, EU:C:2014:185). Nella citata sentenza, la Corte ha ricordato che le sovvenzioni direttamente collegate al prezzo di un'operazione imponibile costituiscono solo una delle situazioni previste dall'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, e che, indipendentemente dalla situazione particolare in questione, la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita comunque da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato (punto 30 e giurisprudenza ivi citata). La Corte ha osservato che, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi di tale direttiva, non occorre che il corrispettivo di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima (punto 34 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, la Corte ha dichiarato che la circostanza per cui nel procedimento principale il beneficiario diretto delle prestazioni di servizi di cui trattasi non è la cassa nazionale di assicurazione malattia che paga il forfait, ma l'assicurato, non è tale da interrompere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto.

- 22 Nella presente causa, non vi è dubbio che la compensazione non si riferisce ad un servizio di trasporto personalizzato a favore di un utente. Infatti, la compensazione non può essere attribuita ad uno specifico acquirente di biglietti, passeggero o biglietto, in quanto serve a coprire l'effetto finanziario netto negativo di un'attività consistente nella prestazione di un servizio pubblico. La compensazione ha come conseguenza, invece, che la tariffa pagata dai passeggeri è più bassa.
- 23 Inoltre, la compensazione in parola non costituisce un'erogazione per tutte le attività dell'operatore, ma riguarda soltanto la sua attività di trasporto pubblico collettivo, in quanto, nell'ipotesi in cui l'operatore svolga anche altre attività economiche oltre a prestare servizi di trasporto pubblico collettivo, esso è obbligato a tenere una contabilità separata per i servizi di trasporto collettivo pubblico.
- 24 Alla luce della sentenza C-151/13, per accertare l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio e il corrispettivo sembra irrilevante anche il fatto che i destinatari diretti dei servizi di trasporto pubblico siano gli utenti di tali servizi e non l'ente locale che versa la suddetta compensazione. Infatti, il corrispettivo di una prestazione non deve essere necessariamente versato direttamente dal destinatario di quest'ultima, ma può essere versato anche da un terzo. La Corte ha confermato altresì (tra l'altro, nella sentenza C-151/13) che non occorre che il corrispettivo sia versato per intero dall'acquirente del servizio/bene, in quanto esso può essere versato, in parte o per intero, anche da un terzo.
- 25 Inoltre, ai fini del riconoscimento della sussistenza di un nesso diretto tra il prezzo dei biglietti e la compensazione appare rilevante il fatto che la fornitura dei servizi da parte dell'operatore sia caratterizzata dalla continuità della loro esecuzione e dalla disponibilità permanente del prestatore di servizi a fornirli. Pertanto, per ammettere la sussistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il corrispettivo ottenuto (la compensazione) non è necessario che un pagamento si riferisca ad una prestazione del servizio di trasporto collettivo personalizzata e specifica a favore di un concreto passeggero (in tal senso, la Corte nelle sentenze: C-151/13 e del 29 ottobre 2015, C-174/14, Sudaçor, EU:C:2015:733). L'esistenza di un nesso diretto tra la compensazione corrisposta ed i servizi prestati è confermata anche dal fatto che i contratti sulla base dei quali vengono commissionati i servizi di trasporto contengono norme specifiche sulla possibilità di adeguare l'importo della compensazione nel caso in cui, a seguito di un cambiamento della situazione, l'importo concesso risulti insufficiente per prestare i servizi stabiliti nel contratto.
- 26 Nemmeno il fatto che la compensazione sia fissata in modo forfettario e su una base annua per coprire i costi di gestione dell'operatore (e non sulla base di prestazioni personalizzate) sembra costituire un ostacolo al riconoscimento di un tale nesso diretto. La Corte ha ammesso la tassazione di un indennizzo fissato in modo forfettario e di una compensazione versata per coprire i costi di gestione del soggetto interessato (sentenze: C-174/14 e del 22 febbraio 2018, Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91). Come indicato in precedenza, i servizi di trasporto sono forniti in modo continuo ed ininterrotto, al contempo ciò non toglie che

esiste un nesso diretto tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo concesso per quest'ultima, il cui importo è fissato in anticipo secondo regole predeterminate.

- 27 Sembra inoltre che il fatto che i prezzi dei biglietti e l'importo delle eventuali riduzioni siano fissati da un ente locale e non dall'operatore interessato non sia determinante, in quanto siffatte questioni sono anch'esse definite nel contratto stipulato con l'operatore e incidono sul calcolo dell'importo della compensazione. La Corte ha dichiarato che, a condizione che il corrispettivo sia determinabile, non è necessario che l'importo della sovvenzione corrisponda esattamente alla diminuzione del prezzo, ma è sufficiente che il rapporto tra la detta diminuzione e la sovvenzione sia significativo (sentenza del 15 luglio 2004, C-144/02, Commissione/Germania, punto 30, EU:C:2004:444).