

Causa C-785/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

19 dicembre 2023

Giudice del rinvio:

Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

18 dicembre 2023

Ricorrente in cassazione:

Direktor na Direktsia «Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Resistente in cassazione:

«Bulgarian Posts» EAD

Oggetto del procedimento principale

Procedimento avviato con ricorso per cassazione proposto dal Direktor na Direktsia «Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della Direzione «Contenzioso e pratica in materia tributaria e di sicurezza sociale » di Sofia presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria; in prosieguo: il «ricorrente in cassazione») contro la sentenza dell'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria; in prosieguo: l'«ASSG»), con la quale, su ricorso della «Bulgarian Posts» EAD, era stato annullato un avviso di accertamento relativo alla liquidazione a posteriori di imposte sul valore aggiunto (IVA) nei confronti di tale società per il periodo d'imposta compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2015.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Domanda ai sensi dell'articolo 267 TFUE vertente sull'interpretazione dell'articolo 132 della direttiva 2006/112 e dell'articolo 12 della direttiva 97/67.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se le prestazioni fornite dal licenziatario per l'erogazione del servizio postale universale sul territorio sovrano della Repubblica di Bulgaria sulla base di contratti individuali con utenti dei servizi postali debbano essere considerate prestazioni di servizi effettuate dai «servizi pubblici postali» ai sensi dell'articolo 132, del titolo IX, capo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché «di interesse pubblico», se detti contratti individuali prevedono che la prestazione debba soddisfare una o tutte le seguenti condizioni, segnatamente: raccolta degli invii al di fuori dei punti di accesso (la raccolta e la distribuzione avvengono all'indirizzo del committente); raccolta e distribuzione da effettuarsi in un orario preventivamente concordato con i committenti; frequenza della raccolta e della distribuzione che va oltre la frequenza prevista nelle norme stabilite dalla legge sulla qualità del servizio postale universale e l'efficienza del servizio, anche con previsione di ritiri aggiuntivi rispetto alla frequenza espressamente concordata nel contratto, su richiesta del committente, al di fuori degli orari di apertura degli uffici postali; effettuazione della prestazione di servizi a un prezzo inferiore rispetto a quello approvato dalla KRS (Komisia za regulirane na saobshteniata, commissione regolatrice per la comunicazione, ossia l'autorità di regolamentazione che autorizza i prezzi per il servizio postale universale in Bulgaria) o con sconti superiori a quelli autorizzati dalla KRS.
- 2) Se dall'articolo 12, secondo trattino, della direttiva 97/67/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 dicembre 1997, concernente regole comuni per lo sviluppo del mercato interno dei servizi postali comunitari e il miglioramento della qualità del servizio, discenda che le prestazioni erogate da un soggetto licenziatario del servizio postale universale non presentano la qualità di servizio postale universale ai sensi della direttiva, se sono fornite, in conformità di un contratto individuale, a un prezzo inferiore a quello approvato per il tipo corrispondente di servizio postale universale e non è stato provato che il prezzo così concordato copra i costi dell'erogazione.
- 3) Se venga violato il principio di trasparenza e non discriminazione sancito dall'articolo 12, quarto trattino, della direttiva 97/67/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 dicembre 1997, concernente regole comuni per lo sviluppo del mercato interno dei servizi postali comunitari e il miglioramento della qualità del servizio, qualora un soggetto licenziatario del servizio postale universale concluda contratti individuali per

l'erogazione del servizio postale universale in cui prevede condizioni diverse di erogazione delle prestazioni, più favorevoli rispetto alle condizioni pubblicate e accessibili a livello generale.

- 4) In caso di risposta affermativa a tale questione, se ciò costituisca un motivo per non considerare le operazioni esenti da imposta ai sensi dell'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Disposizioni di diritto dell'Unione e giurisprudenza richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articolo 132

Direttiva 97/67/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 dicembre 1997, concernente regole comuni per lo sviluppo del mercato interno dei servizi postali comunitari e il miglioramento della qualità del servizio: considerando 15, articoli 3, 4, 5, 6 e 12

Sentenza del 16 ottobre 2019, Winterhoff e Eisenbeis (C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860)

Sentenza del 23 aprile 2009, TNT Post UK (C-357/07, ECLI:EU:C:2009:248)

Sentenza del 6 marzo 2008, Deutsche Post e a. (da C-287/06 a C-292/06, EU:C:2008:141)

Sentenza dell'11 febbraio 2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Normativa e giurisprudenza nazionali

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'IVA, in prosieguo: lo «ZDDS»): articolo 49, punto 2

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (regolamento di attuazione della legge sull'IVA, in prosieguo: il «PPZDDS»): articolo 43, paragrafo 2

Zakon za poshtenskite uslugi (legge sui servizi postali, in prosieguo: lo «ZPU»): Articoli 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 e disposizioni integrative (DR)

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi (legge di modifica e integrazione della legge sui servizi postali, DV n. 102 del 2010, in vigore dal 30 dicembre 2010): articolo 70 delle disposizioni transitorie e finali

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga (regolamento che istituisce il regime per la fissazione e l'applicazione del prezzo per il servizio postale universale, in prosieguo: il «regolamento»): articoli 4 e 14

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane (norme sulla qualità del servizio postale universale e l'efficienza dei servizi): articoli 8 e 9

Sentenza dell'ASSG n. 4655 del 12 luglio 2021, causa amministrativa n. 1814/2021

Sentenze del Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria; in prosieguo: il «VAS») n. 4745 del 18 maggio 2022, causa amministrativa n. 8582/2021

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Durante una verifica fiscale nei confronti della «Bulgarian Posts» EAD veniva accertato che tale società è dotata della licenza individuale per fornire prestazioni del servizio postale universale (UPU) nel territorio sovrano della Repubblica di Bulgaria. Tuttavia, la «Bulgarian Posts» EAD ha considerato come operazioni esenti ai sensi dell'articolo 49, punto 2, dello ZDDS («l'erogazione di servizi postali universali alle condizioni e in base alle norme della legge sui servizi postali costituisce un'operazione esente») prestazioni di servizi che, a parere degli ispettori tributari, non presentano le caratteristiche del servizio postale universale.
- 2 In primo luogo, le prestazioni di servizi controverse non venivano erogate sulla base delle condizioni generali del contratto della «Bulgarian Posts» EAD con gli utenti, concordato con la KRS, bensì sulla base di contratti che la «Bulgarian Posts» EAD ha stipulato individualmente, in particolare con la Procura della Repubblica di Bulgaria, con l'Agentsia za sotsialno podpomagane (ente di sicurezza sociale), con il Comune di Varna, con la società «Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna» OOD (letteralmente: società di «alimentazione idrica e canalizzazione di Varna» a responsabilità limitata) e con altri soggetti. Inoltre, in una parte di tali contratti individuali erano stabiliti, per le prestazioni da erogare, prezzi inferiori a quelli autorizzati dalla KRS per il servizio postale universale. La società sottoposta a verifica non ha prodotto né prove sulle modalità di fissazione dei prezzi, né prove che i prezzi non siano inferiori al costo della prestazione, come richiesto dall'articolo 14, paragrafo 2, del regolamento. In alcuni contratti individuali venivano concordati sconti a fronte di un determinato quantitativo mensile (per esempio, una riduzione del 10 % nel caso di oltre 10 000 invii), che risultavano notevolmente superiori agli sconti sulle quantità pubblicati sulla pagina Internet della «Bulgarian Posts» EAD per i servizi postali universali erogati (livello massimo di sconto dell'8 % per un numero di invii superiore ai 50 000).

- 3 In secondo luogo, in una parte dei contratti individuali era previsto che le prestazioni di servizi siano erogate direttamente dalle, o alle, corrispondenti unità organizzative del committente, vale a dire raccolta e distribuzione all'indirizzo (ufficio) del committente. Gli ispettori tributari presumevano che la prestazione di servizi così effettuata costituisse un servizio di corriere, e non un servizio postale universale, in quanto nel caso del servizio postale universale la raccolta degli invii avviene in «punti di accesso», che in base alla definizione della nozione (articolo 1, punto 4, delle disposizioni integrative dello ZPU) richiedono un locale di superficie limitata appartenente alla rete postale o un posto di lavoro organizzato in cui vengono erogati anche altri servizi pubblici (per cui l'ufficio del committente non può essere considerato un «punto di accesso»).
- 4 In terzo luogo, in una parte dei contratti individuali veniva concordato che la raccolta degli invii sia effettuata con una frequenza superiore al limite minimo previsto per la raccolta e distribuzione ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 2, dello ZPU (almeno una raccolta in ogni giorno feriali), ma anche più frequentemente rispetto a quanto stabilito in base alle norme sulla qualità del servizio postale universale e l'efficienza dei servizi, che la KRS ha deliberato in conformità delle competenze conferite dallo ZPU.
- 5 In quarto luogo, in una parte dei contratti individuali era concordata l'accettazione di invii dopo l'orario di apertura degli uffici postali per le città interessate. Ai sensi dell'articolo 32 dello ZPU, tuttavia, il servizio postale universale è un servizio fornito in modo continuativo durante gli orari di apertura (stabiliti dalla «Bulgarian Posts» EAD e pubblicati sul sito Internet della società). Inoltre, la prestazione di servizi nell'«orario richiesto» costituisce, ai sensi dell'articolo 1, punto 18, lettera f), delle disposizioni integrative dello ZPU, uno dei criteri per la sua classificazione come servizio di corriere.
- 6 Per i motivi sopra indicati, l'autorità competente per la verifica presumeva che le prestazioni di servizi rientranti nei contratti individuali della «Bulgarian Posts» EAD non fossero comprese nell'esenzione ai sensi dell'articolo 49 dello ZDDS, in quanto non corrispondenti alla definizione di servizio postale universale di cui all'articolo 32 dello ZPU («Il servizio postale universale è una prestazione di servizi fornita in modo continuativo in determinati orari di apertura, con una qualità conforme alle prescrizioni dell'articolo 15, paragrafo 1, punto 7, a prezzi accessibili, usufruibile da qualsiasi utente sul territorio sovrano nazionale, indipendentemente dal luogo geografico in cui si trova»). Inoltre, i contratti di cui trattasi contenevano clausole che tenevano conto delle esigenze specifiche del committente: luogo di raccolta degli invii, luogo di distribuzione, frequenza della raccolta, orari di apertura e prezzi inferiori a quelli autorizzati dalla KRS. In tali circostanze, il 3 agosto 2021 veniva emesso l'avviso di accertamento con il quale era stabilito nei confronti della «Bulgarian Posts» EAD, a posteriori, un importo di IVA dovuto, ai sensi dello ZDDS, pari a Leva (BGN) 1 761 876,89, oltre ad interessi per BGN 1 055 768,83, per il periodo di imposta compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2015.

- 7 La «Bulgarian Posts» EAD impugnava detto avviso di accertamento dinanzi all'ASSG. Nel ricorso essa fa valere che la decisione impugnata è illegittima per errata applicazione del diritto sostanziale. La società rilevava che la conclusione di contratti individuali non avverrebbe al di fuori del servizio postale universale e che molti di tali accordi sarebbero stati conclusi con autorità giudiziarie e amministrative, in nessun caso a prezzi più elevati rispetto a quelli autorizzati dalla KRS.
- 8 Con sentenza del 7 aprile 2023, l'ASSG annullava l'avviso di accertamento, richiamando la sentenza [della Corte di giustizia UE] del 16 ottobre 2019, Winterhoff e Eisenbeis (C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860), secondo cui i fornitori del servizio di distribuzione di corrispondenza, come quelli di cui trattasi nei procedimenti principali, i quali, nella loro veste di titolari di una licenza nazionale che li autorizza ad offrire tale servizio, siano tenuti ad effettuare, in conformità delle disposizioni del diritto nazionale, prestazioni consistenti nella notifica formale di atti promananti da organi giurisdizionali o da autorità amministrative, devono essere considerati come «fornitori del servizio universale»,
- 9 Il procedimento principale è stato avviato a seguito del ricorso proposto dal ricorrente in cassazione contro detta sentenza dell'ASSG. Ai fini della decisione nel merito, per il giudice del rinvio occorre chiarire la questione se le prestazioni di servizi basate sui contratti individuali della «Bulgarian Posts» EAD costituiscano servizi postali universali.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 10 Il ricorrente in cassazione impugna la sentenza dell'ASSG ritenendola illegittima. Inoltre chiede che il procedimento sia sospeso e sia sottoposta alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE.
- 11 La resistente in cassazione, la «Bulgarian Posts» EAD, ritiene il ricorso per cassazione infondato. All'udienza pubblica essa ha sostenuto che la domanda di sospensione del procedimento e di rinvio pregiudiziale alla Corte è infondata.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 12 In primo luogo, il giudice del rinvio rimanda a un'altra sentenza del VAS, che conferma una sentenza dell'ASSG con la quale era stato annullato un precedente avviso di accertamento che liquidava a posteriori obblighi in materia di IVA a carico della «Bulgarian Posts» EAD. La motivazione di tale sentenza del VAS cita parimenti la sentenza [della Corte] del 16 ottobre 2019, Winterhoff e Eisenbeis (C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860), secondo cui gli operatori che forniscono la totalità o una parte del servizio postale universale sono assoggettati ad un regime giuridico particolare che comprende obblighi specifici, cosicché la differenza tra i «servizi pubblici postali» e gli altri operatori attiene non già alla natura delle

prestazioni effettuate, bensì al fatto che i primi sono assoggettati ad un siffatto regime giuridico particolare.

- 13 In tal senso, il giudice del rinvio fa presente che il diritto tedesco a cui fa riferimento la sentenza del 16 ottobre 2019, Winterhoff e Eisenbeis (C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860) prevedeva che un licenziatario che fornisce servizi di distribuzione di corrispondenza è tenuto a procedere alla notifica formale di atti, indipendentemente dal loro peso, ai sensi delle norme processuali e delle leggi disciplinanti le notifiche amministrative. Tuttavia, nella presente fattispecie l'oggetto dei contratti individuali non è la notifica di atti giudiziari o decisioni amministrative, e per di più le norme processuali della Repubblica di Bulgaria prevedono una procedura diversa per la notifica di decisioni di tale tipo. Si aggiunga che gli accordi individuali stipulati dalla «Bulgarian Posts» EAD non sono in essere solo con autorità giudiziarie o amministrative o con altri enti pubblici, per cui non è possibile presumere che la prestazione di servizi garantisca il regolare funzionamento dei pubblici poteri e pertanto rappresenti un'attività di interesse pubblico.
- 14 Il giudice del rinvio richiama altresì la sentenza del 23 aprile 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), secondo cui non possono considerarsi esonerate, ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, prestazioni effettuate dai servizi pubblici postali le cui condizioni siano state negoziate individualmente e che, per loro stessa natura, rispondono alle esigenze specifiche degli utenti interessati. Tale sentenza non risponde tuttavia alla questione se il fatto che nell'accordo individuale sia prevista una delle condizioni seguenti – la raccolta degli invii è effettuata al di fuori dei punti di accesso (la raccolta e la distribuzione avvengono all'indirizzo del committente); la raccolta e la distribuzione avvengono con maggiore frequenza rispetto a quanto previsto dalle norme sulla qualità del servizio postale universale stabilite con legge, e sono anche previsti ritiri aggiuntivi rispetto alla frequenza espressamente prevista dal contratto, su richiesta del committente, al di fuori degli orari di apertura degli uffici postali; i prezzi per le prestazioni di servizi sono più bassi rispetto a quelli autorizzati dalla KRS per il servizio postale universale e non è stato provato che i costi relativi alla prestazione di servizi siano coperti; alla formazione dei prezzi concorrono sconti non conformi alle condizioni generalmente applicate agli sconti – costituisca un criterio sufficiente per considerare la prestazione come una prestazione specifica e rispondente a particolari esigenze degli operatori economici.
- 15 Il giudice del rinvio tiene in considerazione anche altre sentenze della Corte: sentenza del 6 marzo 2008, Deutsche Post e a., da C-287/06 a C-292/06, EU:C:2008:141 (sui punti di accesso), sentenza dell'11 febbraio 2015, bpost C-340/13, EU:C:2015:77 (riguardante gli sconti), e le conclusioni presentate dall'avvocato generale Wahl nella causa Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474 (sulla correlazione dei prezzi ai costi), e ne deduce che nessuna pronuncia della Corte fornisce una risposta a tutte le questioni di interpretazione del diritto dell'Unione rilevanti ai fini della decisione nel procedimento principale. Le motivazioni di

dette sentenze della Corte contengono preziose indicazioni ai fini interpretativi, tuttavia i fatti dei procedimenti principali relativi a tali cause si distinguono dalla presente fattispecie, e inoltre sussistono differenze negli ordinamenti giuridici applicabili.

- 16 Poiché il giudice del rinvio esamina la controversia in [ultima] istanza e la sua decisione non è impugnabile, esso ritiene di essere tenuto, in caso di difficoltà nell'interpretazione delle pertinenti disposizioni di diritto dell'Unione, a sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte, al fine di evitare un'applicazione errata del diritto dell'Unione e una giurisprudenza contraddittoria.

DOCUMENTO DI LAVORO