Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

8 maggio 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CEE – Articolo 73 – Base imponibile – Corrispettivo – Sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di un'operazione imponibile – Servizi di trasporto pubblico collettivo – Compensazione versata da un ente locale al prestatore di servizi per coprire i costi sostenuti – Nesso diretto tra la compensazione e i servizi forniti»

Nella causa C-615/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 16 giugno 2023, pervenuta in cancelleria il 6 ottobre 2023, nel procedimento

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

contro

P.S.A.,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, T. von Danwitz, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Prima Sezione, A. Kumin (relatore), I. Ziemele e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, da B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz e T. Wojciechowski,

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente,

– per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il polacco.

– per la Commissione europea, da O. Glinicka e M. Herold, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 13 febbraio 2025,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore dell'informazione fiscale nazionale, Polonia) (in prosieguo: l'«autorità tributaria») e la società P.S.A. in merito alla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) della prestazione di servizi di trasporto pubblico collettivo che la P. intende fornire.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 73 della direttiva IVA prevede:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

Diritto polacco

4 L'articolo 29a dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge sull'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535), nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«Fatti salvi i paragrafi da 2 a 5, gli articoli da 30 a) a 30c), l'articolo 32, l'articolo 119 nonché l'articolo 120, paragrafi 4 e 5, 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 finanziamenti di carattere simile aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo».

5 Ai sensi dell'articolo 50, paragrafo 1, dell'ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (legge sul trasporto pubblico collettivo), del 16 dicembre 2010 (Dz. U. del 2018, posizione 2016), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sul trasporto pubblico collettivo»), così dispone:

«Il finanziamento dei trasporti di interesse pubblico può assumere in particolare la forma:

(...)

2) di una compensazione versata all'operatore per:

(...)
c) i costi sostenuti per la fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo (...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

6 La P. opera nel settore del trasporto di passeggeri. Essa intende concludere, in qualità di operatore, contratti di prestazione di servizi di trasporto pubblico collettivo, quali previsti dal 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 (GU 2007, L 315, pag. 1), nonché dalla legge sul trasporto pubblico collettivo. L'altra parte del contratto, vale a dire un ente locale, avrebbe la qualità di organizzatore del trasporto pubblico collettivo, ai sensi di tale legge (in prosieguo: l'«organizzatore»).

7 Nell'ambito dell'attività prevista, la P. sarebbe remunerata, in particolare, con la vendita di titoli di trasporto il cui prezzo sarebbe determinato dall'organizzatore. Poiché tale modalità di finanziamento non è sufficiente a coprire i costi di tale attività, la P. otterrebbe dall'organizzatore una compensazione, ai sensi dell'articolo 50, paragrafo 1, punto 2, lettera c), della legge sul trasporto pubblico collettivo.

8 Il contratto concluso con l'organizzatore fisserebbe le modalità di pagamento della compensazione, la cui base è costituita dal risultato finanziario negativo risultante da detta attività, e preciserebbe l'importo massimo della compensazione per un determinato periodo.

9 È in tale contesto che la P. ha chiesto all'autorità tributaria una decisione anticipata in materia fiscale vertente sulla questione se la compensazione delle perdite derivanti dalla prestazione di servizi di trasporto pubblico collettivo costituisca un fatturato soggetto all'IVA, ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'imposta sui beni e sui servizi, nella sua versione applicabile al procedimento principale.

10 Secondo la P., la compensazione non aumenta la base imponibile, in quanto non incide direttamente sul prezzo dei servizi forniti, ma costituisce un contributo all'insieme dei costi dell'attività prevista.

11 In una decisione anticipata in materia fiscale del 14 maggio 2019, l'autorità tributaria ha espresso un avviso contrario a tale opinione.

12 La P. ha proposto un ricorso avverso tale decisione anticipata in materia fiscale dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunale amministrativo del voivodato di Danzica, Polonia), che l'ha annullata con sentenza del 26 novembre 2019.

13 In seguito l'autorità tributaria ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), che è il giudice del rinvio.

14 Tale giudice si chiede se la compensazione versata da un ente locale a un'impresa che fornisce servizi di trasporto pubblico collettivo per coprire i costi sostenuti da tale impresa costituisca un corrispettivo di tale prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, per cui essa deve essere assoggettata all'IVA.

15 A tal riguardo, detto giudice indica che, tenuto conto della giurisprudenza della Corte, in particolare delle sentenze del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), e del 15 luglio 2004, Commissione/Svezia (C-463/02, EU:C:2004:455), la giurisprudenza nazionale ritiene che una siffatta compensazione non faccia parte della base imponibile. Infatti, affinché l'importo di un finanziamento ottenuto da un soggetto passivo sia considerato un elemento della base imponibile di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, occorrerebbe che tale importo sia chiaramente destinato ad un'operazione specifica. Orbene, la compensazione di cui trattasi nella causa di cui è investito non avrebbe alcuna incidenza diretta sul prezzo dei servizi forniti dalla P., vale a dire il prezzo dei titoli di trasporto, poiché il suo scopo sarebbe anzitutto quello di coprire le perdite subite in un determinato periodo.

16 Facendo riferimento alla sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), il giudice del rinvio esprime tuttavia dubbi su tale giurisprudenza nazionale. A tal riguardo, esso si chiede se, per determinare se una siffatta compensazione faccia parte della base imponibile dell'IVA, sia necessario che esista un nesso diretto tra il prezzo dei titoli di trasporto e tale compensazione, intesa come finanziamento diretto dei titoli di trasporto che riduce proporzionalmente il loro prezzo, o se sia sufficiente, al fine di stabilire tale nesso diretto, constatare che, senza detta compensazione, il prezzo di tali titoli dovrebbe essere più elevato. Inoltre, tale giudice si chiede se l'esistenza di un siffatto nesso diretto possa essere dedotta dal fatto che i servizi forniti dal prestatore sono caratterizzati dalla loro continuità e dalla disponibilità permanente di tale prestatore a fornirli.

17 Secondo il giudice del rinvio, sebbene non vi sia alcun dubbio che, nella causa di cui è investito, la compensazione prevista non verte su un servizio individualizzato destinato ai beneficiari di tale servizio, resta il fatto che tale compensazione riduce il prezzo che deve essere pagato da tali beneficiari, dal momento che, senza di essa, il prezzo dei titoli di trasporto commercializzati dall'operatore del servizio di trasporto pubblico dovrebbe essere fissato ad un livello molto più elevato. Inoltre, detta compensazione non sarebbe una prestazione finanziaria destinata all'insieme delle attività di tale operatore, ma sarebbe unicamente connessa all'attività di trasporto pubblico di quest'ultimo.

18 Per contro, secondo il giudice del rinvio, la circostanza che la compensazione prevista sia fissata in modo forfettario e su base annua non sembra avere un'importanza decisiva per determinare se tale compensazione faccia parte della base imponibile dell'IVA. Ciò varrebbe anche per la circostanza che il prezzo dei titoli di trasporto e l'importo di eventuali tariffe ridotte sono determinati

dall'organizzatore, e non da detto operatore, dato che tali elementi sono altresì definiti nel contratto concluso tra questi e che essi incidono sulla determinazione dell'importo della compensazione.

19 Alla luce di tali circostanze, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 73 della direttiva [IVA] 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».

Sulla questione pregiudiziale

20 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 73 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la compensazione forfettaria versata da un ente locale a un'impresa che fornisce servizi di trasporto pubblico collettivo e destinata a coprire le perdite subite nell'ambito della fornitura di tali servizi sia compresa nella base imponibile di tale impresa.

21 In forza dell'articolo 73 della direttiva IVA, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, la base imponibile «comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

22 Anzitutto, occorre rilevare che, secondo le indicazioni contenute nella decisione di rinvio e nelle osservazioni scritte dell'autorità tributaria, i beneficiari diretti dei servizi di trasporto pubblico collettivo che l'operatore di tali servizi intende fornire sono gli utenti di tali servizi, che acquistano un titolo di trasporto come corrispettivo di detti servizi, mentre l'organizzatore che versa la compensazione a tale operatore non è considerato destinatario di tale servizio. Pertanto, nel caso di specie, tale organizzatore riveste la qualità di «terzo», ai sensi di tale articolo 73.

23 Per quanto riguarda la questione se tale compensazione costituisca una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di tali operazioni, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, stabilendo che la base imponibile dell'IVA comprende, nelle ipotesi da esso previste, determinate sovvenzioni versate ai soggetti passivi, tale articolo 73 mira ad assoggettare all'IVA l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi e dunque ad evitare che il versamento di una sovvenzione provochi un gettito d'imposta inferiore [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 30 e giurisprudenza citata].

24 Conformemente al suo tenore letterale, tale disposizione si applica qualora la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione in questione. Affinché tale ipotesi possa dirsi sussistente, la sovvenzione deve essere specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché quest'ultimo fornisca un bene o presti un servizio determinato. Solo in questo caso la sovvenzione può essere considerata un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio ed è pertanto imponibile [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 31 e giurisprudenza citata].

25 Inoltre, occorre verificare che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo che l'acquirente o il destinatario devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire 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 tale venditore o prestatore. Si deve dunque verificare se, oggettivamente, 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 egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 32 e giurisprudenza citata].

26 Inoltre, il corrispettivo rappresentato dalla sovvenzione deve, quantomeno, essere determinabile [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 33 e giurisprudenza citata].

27 Pertanto, la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, include unicamente le sovvenzioni che costituiscono il corrispettivo integrale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi determinata e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore [v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 34 e giurisprudenza citata].

28 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che i servizi di trasporto pubblico collettivo di cui trattasi nel procedimento principale sarebbero forniti sulla base di un contratto concluso tra un ente locale, che agisce in qualità di organizzatore, che fisserebbe il prezzo dei titoli di trasporto, e la P., che agisce in qualità di operatore. Poiché le entrate derivanti, in particolare, dalla vendita dei titoli di trasporto sono insufficienti a coprire i costi di tali servizi, l'ente locale verserebbe alla P. una compensazione forfettaria il cui importo non potrebbe eccedere quello corrispondente al risultato finanziario negativo risultante da detti servizi e, in ogni caso, un importo massimo fissato per un determinato periodo.

29 Come constatato dal giudice del rinvio, una siffatta compensazione non incide direttamente sul prezzo dei servizi di trasporto forniti, fissato dall'organizzatore di tali servizi, poiché lo scopo di tale compensazione è anzitutto quello di coprire le perdite connesse a tale attività.

30 In tali circostanze, si deve constatare che una compensazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale non è specificamente versata all'operatore affinché effettui un servizio di trasporto ad un destinatario determinato di tale servizio e non ha alcuna influenza sul prezzo che tale destinatario deve pagare, dato che tale prezzo non è fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla compensazione versata al prestatore di tale servizio. Per contro, come rilevato, in sostanza, dall'avvocata generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, detta compensazione è concessa a posteriori ed è indipendente dall'utilizzo concreto dei servizi di trasporto, ma dipende dal numero di veicoli/km proposti. Una siffatta compensazione non rientra quindi nella nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA.

31 Tale conclusione non è rimessa in discussione dal fatto che, senza una siffatta compensazione, che consente di ridurre nettamente il prezzo del servizio fornito, il prezzo dei titoli di trasporto dovrebbe essere più elevato per i beneficiari di tale servizio.

32 Come rilevato dall'avvocata generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, occorre infatti considerare che, necessariamente, qualsiasi sovvenzione può produrre effetti sul calcolo dei prezzi, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo sia effettuato dal beneficiario della sovvenzione o, come nel caso di specie, dall'organizzatore che versa detta sovvenzione. Orbene, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, il solo fatto che un finanziamento possa influire sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dall'organismo che riceve tale finanziamento non è sufficiente a rendere quest'ultimo imponibile in quanto sovvenzione direttamente connessa al prezzo, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, punto 12).

33 Ciò premesso, le sovvenzioni direttamente collegate al prezzo di un'operazione imponibile costituiscono solo una delle situazioni previste dall'articolo 73 della direttiva IVA, e la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita comunque da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato (v., per analogia, sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 30 e giurisprudenza citata).

34 In tale contesto, riferendosi a quest'ultima sentenza, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se una compensazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale debba essere considerata un corrispettivo ottenuto da un terzo, ai sensi di tale articolo 73.

35 La causa che ha dato luogo a detta sentenza verteva sull'assoggettabilità ad imposta di un «forfait cure» che una cassa nazionale di assicurazione malattia versava a strutture di residenza per anziani non autosufficienti per la prestazione di servizi di cura medica e paramedica ai residenti di tali strutture e il cui calcolo teneva conto in particolare del numero di residenti accolti in ciascun istituto e del loro grado di non autosufficienza. Nella medesima sentenza la Corte ha accertato che esisteva un nesso diretto tra le prestazioni di servizi fornite da una tale struttura ai propri residenti e il corrispettivo ricevuto, ossia tale «forfait cure», cosicché un pagamento forfettario siffatto costituiva il corrispettivo delle prestazioni di cura effettuate a titolo oneroso da tale struttura a beneficio dei suoi residenti e rientrava a tale titolo nell'ambito di applicazione dell'IVA.

36 A tal proposito la Corte ha precisato che la circostanza per cui 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 di quest'ultima, non è tale da interrompere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 35).

37 Inoltre, la Corte ha dichiarato che, quando la prestazione di servizi di cui trattasi è caratterizzata, segnatamente, dalla disponibilità permanente del prestatore di servizi a fornire, all'occorrenza, le prestazioni di cure richieste dai residenti, non è necessario, per ammettere la sussistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il corrispettivo ottenuto, stabilire che un pagamento si riferisce ad una prestazione di cure personalizzata e specifica effettuata su richiesta di un residente (sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punto 36).

38 Orbene, si deve constatare che la situazione di cui trattasi nel procedimento principale e quella all'origine della causa che ha dato luogo alla sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), non sono comparabili.

39 Come rilevato dall'avvocata generale ai paragrafi 52 e 56 delle sue conclusioni, in tale causa esisteva un nesso diretto tra le prestazioni di cure a favore degli ospiti della struttura ricettiva di persone anziane non autosufficienti e il corrispettivo finanziario versato a tale istituto,

determinato in funzione delle cure ricevute e del numero di residenti interessati. Orbene, nel caso di specie, i servizi di trasporto pubblico collettivo non vanno a beneficio di persone che possono essere chiaramente identificate, bensì di tutti i potenziali passeggeri. Inoltre, la compensazione è calcolata senza tener conto dell'identità e del numero degli utenti del servizio fornito.

40 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 73 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la compensazione forfettaria versata da un ente locale a un'impresa che fornisce servizi di trasporto pubblico collettivo e destinata a coprire le perdite subite nell'ambito della fornitura di tali servizi non è compresa nella base imponibile di tale impresa.

Sulle spese

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

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

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

dev'essere interpretato nel senso che:

la compensazione forfettaria versata da un ente locale a un'impresa che fornisce servizi di trasporto pubblico collettivo e destinata a coprire le perdite subite nell'ambito della fornitura di tali servizi non è compresa nella base imponibile di tale impresa.

Firme