Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

22 novembre 2018 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Prestazione a titolo oneroso – Distinzione tra risarcimento del danno non imponibile e prestazioni di servizi imponibili fornite dietro il pagamento di un "indennizzo"»

Nella causa C-295/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (Centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], con decisione dell'8 gennaio 2017, pervenuta in cancelleria il 22 maggio 2017, nel procedimento

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, E. Levits (relatore) e M. Berger, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: R. Șereș, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 aprile 2018,

considerate le osservazioni presentate:

– per MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, da V. Codeço, M. Machado de Almeida e R.M. Fernandes Ferreira, advogados;

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

– per il governo irlandese, da M. Browne, J. Quaney e A. Joyce, in qualità di agenti, assistiti da N.J. Travers, SC, e da A. Keirse, BL;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Caeiros, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il portoghese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 giugno 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 64, paragrafo 1, dell'articolo 66, primo comma, lettera a), e 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 la MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (in prosieguo: la «MEO») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorità fiscale e doganale, Portogallo) in merito alla liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nonché a interessi compensativi ad essa relativi.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA prevede che siano soggette all'IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni (…) e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti».

5 L'articolo 66, primo comma, di detta direttiva prevede quanto segue:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;

(…)».

6 L'articolo 73 della medesima direttiva è così formulato:

«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».

7 L'articolo 90 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

Diritto portoghese

8 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice relativo all'imposta sul valore aggiunto):

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

a) Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

9 L'articolo 16, paragrafo 1, del codice relativo all'imposta sul valore aggiunto è formulato come segue:

«Fatte salve le disposizioni dei paragrafi 2 e 10, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi soggette all'imposta corrisponde al valore del corrispettivo percepito o da percepirsi da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 La MEO, società con sede a Lisbona (Portogallo), ha come principale attività la fornitura, nel territorio portoghese, di prestazioni di servizi nell'ambito delle telecomunicazioni. Essa esercita, pertanto, un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA ed è, di conseguenza, soggetto passivo IVA.

11 Nel contesto della sua attività, la MEO stipula con i propri clienti contratti di prestazione di servizi, negli ambiti delle telecomunicazioni, di accesso a Internet, della televisione e multimediale, taluni dei quali prevedono periodi minimi di vincolo, accordando al contempo ai clienti condizioni vantaggiose, in particolare sotto forma di mensilità di abbonamento ridotte.

12 Tali contratti prevedono altresì che, in caso di disattivazione dei prodotti e dei servizi in essi previsti prima della scadenza del periodo minimo di vincolo convenuto, a richiesta dei clienti o per un motivo ad essi imputabile, la MEO ha diritto a un indennizzo corrispondente all'importo del canone di abbonamento mensile convenuto moltiplicato per la differenza tra la durata del periodo minimo di vincolo previsto nel contratto e il numero di mesi durante i quali la prestazione di servizio è stata fornita.

13 Secondo il giudice del rinvio, l'importo dovuto dal cliente alla MEO in caso di risoluzione anticipata del contratto di prestazione di servizi sarebbe quindi costituito dall'importo del canone di abbonamento corrispondente alla totalità del periodo minimo di vincolo, anche se la prestazione di servizi non è fornita al cliente fino al termine di tale periodo.

14 Dalla decisione di rinvio risulta altresì che il cliente è debitore di detto importo qualora i servizi siano disattivati prima della fine del periodo minimo di vincolo, in particolare nel caso in cui il cliente non adempia il proprio obbligo di pagamento dei canoni di abbonamento mensili convenuti.

15 Durante un controllo effettuato presso la MEO tra il 1º aprile e il 20 novembre 2014, l'autorità fiscale e doganale ha accertato che, per l'esercizio fiscale relativo al 2012, la MEO non aveva assolto l'IVA sull'importo che era stato fatturato ai clienti a seguito della risoluzione anticipata di contratti di prestazione di servizi e, di conseguenza, ha emesso atti di liquidazione dell'IVA.

16 Dalla decisione di rinvio risulta che, a seguito della cessazione anticipata da parte del cliente del contratto di prestazione di servizi, la MEO disattiva i servizi previsti in tale contratto e invia una fattura al cliente sulla quale figura l'importo dell'indennizzo contrattualmente predeterminato dovuto alla MEO nonché la menzione «non soggetto all'IVA».

17 Ritenendo che l'importo dovuto a titolo di risoluzione anticipata dei contratti di prestazione di servizi costituisca un indennizzo non soggetto all'IVA, per il motivo che esso non è inteso a remunerare alcuna prestazione di servizi, la MEO ha proposto un ricorso in opposizione contro tali atti di liquidazione dell'IVA, il quale è stato respinto.

18 Il 23 dicembre 2015 la MEO ha proposto un ricorso gerarchico avverso la decisione di rigetto del suo ricorso in opposizione, sul quale non è stato deciso entro il termine di legge.

19 Il 20 maggio 2016 la MEO ha adito il giudice del rinvio, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (Centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], con un ricorso volto ad accertare l'illegittimità degli atti di liquidazione dell'IVA.

20 Il giudice del rinvio considera che gli importi dovuti dai clienti alla MEO per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo contrattuale rappresentano, ai fini IVA, il corrispettivo di una prestazione di servizi e costituiscono quindi una remunerazione.

21 Secondo tale giudice, detti importi hanno natura di remunerazione anche perché consentono di garantire alla MEO il mantenimento dello stesso livello di introiti di quello in assenza di interruzione delle prestazioni. La MEO non subirebbe alcun mancato guadagno poiché tali importi sarebbero contrattualmente convenuti.

22 In tali circostanze, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (Centro di arbitrato amministrativo)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 64, paragrafo 1, 66, [primo comma], lettera a), e 73 della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che è tenuto all'[IVA] l'operatore di telecomunicazioni (televisione, Internet, rete mobile e rete fissa) che abbia chiesto ai suoi clienti il pagamento – allorché, per causa imputabile al cliente, sia stato risolto un contratto con obbligo di permanenza per un periodo determinato (periodo di fedeltà) prima della scadenza di tale periodo – di un importo prestabilito, pari al valore del pagamento mensile di base dovuto dal cliente in conformità del contratto moltiplicato per il numero di mensilità mancanti al completamento del periodo di fedeltà, in circostanze nelle quali, quando viene fatturata detta somma, e a prescindere dall'effettivo pagamento, l'operatore ha già cessato la fornitura dei servizi, qualora:
   a) l'importo fatturato abbia lo scopo contrattuale di dissuadere il cliente dall'interrompere il periodo di fedeltà al cui rispetto si è obbligato e di risarcire i danni subìti dall'operatore a causa dell'inosservanza del periodo di fedeltà, in particolare a causa della perdita del guadagno che avrebbe realizzato se il contratto fosse stato onorato fino alla fine del periodo, della pattuizione di tariffe più basse, della messa a disposizione di strumenti o di altre offerte, a titolo gratuito o a prezzo ridotto, nonché dei costi di pubblicità e acquisizione clienti;
   b) i contratti con periodo di fedeltà comportino un compenso superiore per [un agente di commercio] rispetto ai contratti conclusi senza periodo di fedeltà quando, nell'uno come nell'altro caso (cioè nei contratti con o senza periodo di fedeltà), il compenso si calcola sulla base dell'importo dei pagamenti mensili stabilito nei contratti acquisiti;
   c) l'importo fatturato possa essere qualificato, secondo il diritto nazionale, come clausola penale.

2) Se possa cambiare la risposta alla prima questione in caso di insussistenza di una o più delle circostanze esposte nelle singole lettere della questione medesima».

Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento

23 A seguito della presentazione delle conclusioni dell'avvocato generale, la MEO, con atto depositato presso la cancelleria della Corte il 25 giugno 2018, ha chiesto che fosse disposta la riapertura della fase orale del procedimento, ai sensi dell'articolo 83 del regolamento di procedura della Corte.

24 A sostegno della sua domanda, la MEO ha fatto valere, in sostanza, che le conclusioni dell'avvocato generale, in particolare i paragrafi 41, 44, 46 e 47 delle stesse, erano basate su fatti erronei, in considerazione, in particolare, dell'importo fatturato dalla MEO presso i suoi clienti in caso di risoluzione anticipata del contratto di prestazione di servizi.

25 A tal proposito, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 252, secondo comma, TFUE, l'avvocato generale presenta pubblicamente, con assoluta imparzialità e in piena indipendenza, conclusioni motivate sulle cause che, conformemente allo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, richiedono il suo intervento. La Corte non è vincolata né a tali conclusioni né alle motivazioni attraverso le quali l'avvocato generale giunge a formularle (sentenza del 22 giugno 2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging e a., C-126/16, EU:C:2017:489, punto 31 nonché giurisprudenza ivi citata).

26 Va parimenti ricordato che né lo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea né il suo regolamento di procedura prevedono la facoltà per le parti interessate di depositare osservazioni in risposta alle conclusioni presentate dall'avvocato generale (sentenza del 25 ottobre 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punto 23 e giurisprudenza ivi citata). Di conseguenza, il disaccordo di una parte con le conclusioni dell'avvocato generale, qualunque siano le questioni da esso ivi esaminate, non può costituire, di per sé, un motivo che giustifichi la riapertura della fase orale del procedimento (sentenze del 25 ottobre 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punto 24, nonché del 29 novembre 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

27 Con i suoi argomenti relativi agli elementi che caratterizzano l'importo fatturato in caso di risoluzione anticipata da parte del cliente del contratto di prestazione di servizi, la MEO cerca di rispondere alle conclusioni dell'avvocato generale mettendo in discussione la descrizione di detto importo, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, dal fascicolo di cui dispone la Corte nonché dalle informazioni fornite in udienza.

28 Certamente, in forza dell'articolo 83 del proprio regolamento di procedura, la Corte, in qualsiasi momento, sentito l'avvocato generale, può disporre la riapertura della fase orale del procedimento, in particolare se essa non si ritiene sufficientemente edotta o quando, dopo la chiusura di tale fase, una parte ha prodotto un fatto nuovo, tale da influenzare in modo decisivo la decisione della Corte, oppure quando la causa dev'essere decisa in base a un argomento che non è stato oggetto di discussione tra le parti o gli interessati menzionati dall'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea.

29 Orbene, il calcolo dell'importo fatturato dalla MEO per cessazione anticipata del contratto di prestazione di servizi è stato descritto dal giudice del rinvio, come risulta dal punto 12 della presente sentenza, circostanza, peraltro, non contestata dalla MEO né nelle sue osservazioni, né in udienza. Inoltre, occorre sottolineare che l'accertamento dei fatti rientra nella competenza esclusiva del giudice del rinvio. Quanto alla qualificazione di tale importo accolta dalla MEO, essa non vincola la Corte nell'ambito della sua risposta alla domanda di pronuncia pregiudiziale.

30 Nel presente caso, la Corte, dopo aver sentito l'avvocato generale, considera di disporre di tutti gli elementi necessari per rispondere alle questioni sollevate dal giudice del rinvio e ritiene che, ai fini della decisione del procedimento principale, tutti gli argomenti, in particolare quelli relativi alla qualificazione di detto importo, siano stati discussi dinanzi a sé.

31 Ne consegue che non occorre disporre la riapertura della fase orale del procedimento.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

32 La Repubblica portoghese eccepisce l'irricevibilità dalla domanda di pronuncia pregiudiziale invocando il carattere incerto e speculativo delle questioni poste dal giudice del rinvio, il quale non avrebbe accertato le circostanze di fatto all'origine della controversia principale e non avrebbe determinato il contesto giuridico pertinente.

33 A tale riguardo, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, nell'ambito della cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali istituita all'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolarità del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria decisione, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (sentenza del 6 marzo 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, punto 42 nonché giurisprudenza ivi citata).

34 Inoltre, il rigetto di una domanda presentata da un giudice nazionale è possibile solo quando appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, o anche qualora il problema sia di natura ipotetica o la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (sentenza del 6 marzo 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, punto 43 nonché giurisprudenza ivi citata).

35 Nel presente caso, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio nutre dubbi riguardo all'interpretazione e all'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 73 della direttiva IVA per quanto attiene alla qualificazione degli importi percepiti dalla MEO a seguito della risoluzione da parte dei suoi clienti dei contratti di prestazione di servizi prima della fine del periodo minimo di vincolo convenuto. Va altresì rilevato che il giudice del rinvio ha esposto, a sufficienza e con precisione, le circostanze di fatto all'origine della controversia principale nonché il contesto giuridico del procedimento principale da cui risulta che le questioni sollevate non sono ipotetiche.

36 Ne consegue, da un lato, che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta nel caso di specie presenta un rapporto certo con l'oggetto del procedimento principale e, dall'altro, che le questioni sollevate non hanno carattere ipotetico.

37 Da quanto precede risulta che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Nel merito

Sulla prima questione

38 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del suo cliente, o per un motivo imputabile a quest'ultimo, di un contratto di prestazione di servizi che prevede un periodo minimo di vincolo – importo che corrisponde a quello che tale operatore avrebbe percepito durante il resto di

detto periodo – debba essere considerato come la remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e soggetta in quanto tale a detta imposta.

39 A tale riguardo, occorre rilevare che una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il corrispettivo effettivo di un servizio individuabile prestato al destinatario (v., in tal senso, sentenze del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punto 19 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 22). Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto (v., in tal senso, sentenza del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 23 nonché giurisprudenza ivi citata).

40 Per quanto riguarda il nesso diretto tra il servizio reso al destinatario e il corrispettivo effettivo ricevuto, la Corte ha già dichiarato, nel caso della vendita di biglietti aerei non utilizzati da passeggeri e dei quali questi ultimi non hanno potuto ottenere il rimborso, che il corrispettivo del prezzo versato al momento della firma di un contratto relativo alla prestazione di un servizio è costituito dal diritto che ne deriva per il cliente di usufruire dell'esecuzione delle obbligazioni risultanti dal contratto, indipendentemente dal fatto che il cliente si avvalga di tale diritto. Così, il prestatore di servizi realizza tale prestazione nel momento in cui pone il cliente in condizione di usufruire della stessa, di modo che l'esistenza del nesso diretto sopra menzionato non è compromessa dal fatto che il cliente non fa uso di detto diritto (v., in tal senso, sentenza del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 28).

41 Inoltre, per quanto riguarda la condizione relativa al nesso diretto tra il corrispettivo ricevuto e il servizio fornito, occorre accertare se l'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo, conformemente ai termini dei contratti di cui trattasi nella controversia principale, corrisponda alla remunerazione di un servizio, alla luce della giurisprudenza citata ai punti 39 e 40 della presente sentenza.

42 Orbene, nel presente caso, si deve ricordare che, secondo la modalità di calcolo descritta dal giudice del rinvio e menzionata al punto 12 della presente sentenza, l'importo dovuto, in forza di detti contratti, per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo è costituito dall'importo del canone di abbonamento moltiplicato per la differenza tra la durata del periodo minimo di vincolo e il numero di mesi durante i quali la prestazione di servizio è stata fornita. Così, il versamento dell'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo consente alla MEO di realizzare, in linea di principio, gli stessi guadagni che nel caso in cui il cliente non avesse risolto anticipatamente il contratto.

43 Per quanto concerne il ruolo delle clausole contrattuali nell'ambito della qualificazione di un'operazione imponibile, occorre rilevare che la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

44 Orbene, poiché in forza dei contratti di cui trattasi nel procedimento principale, in caso di mancato rispetto del periodo minimo di vincolo, la MEO ha diritto al versamento dello stesso importo di quello che avrebbe percepito a titolo di remunerazione delle prestazioni di servizi di cui essa ha intrapreso la fornitura nell'ipotesi in cui il cliente non avesse risolto il suo contratto, circostanza che, all'occorrenza, spetta al giudice del rinvio verificare, la risoluzione anticipata del contratto da parte del cliente, o per un motivo ad esso imputabile, non cambia la realtà economica del rapporto tra la MEO e il suo cliente.

45 In tali circostanze, si deve ritenere che il corrispettivo dell'importo pagato dal cliente alla MEO sia costituito dal diritto del cliente di beneficiare dell'esecuzione, da parte di tale operatore, degli obblighi derivanti dal contratto di prestazione di servizi, anche se il cliente non intende o non può avvalersi di tale diritto per un motivo ad esso imputabile. Infatti, nella specie, la MEO pone il cliente in condizione di usufruire di tale prestazione ai sensi della giurisprudenza citata al punto 40 della presente sentenza e la cessazione di detta prestazione non è ad essa imputabile.

46 Occorre aggiungere, a tale riguardo, che, se detto importo fosse qualificato come indennizzo volto a risarcire il danno subìto dalla MEO, la natura del corrispettivo versato dal cliente alla MEO ne risulterebbe modificata a seconda che tale cliente decida o meno di utilizzare il servizio di cui trattasi durante il periodo previsto nel contratto.

47 Così, il cliente che ha beneficiato delle prestazioni di servizi per la totalità del periodo minimo di vincolo previsto nel contratto e quello che pone fine al contratto prima del termine di tale periodo sarebbero trattati in modo differente riguardo all'IVA.

48 Di conseguenza, si deve ritenere che l'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo remuneri le prestazioni fornite dalla MEO, indipendentemente dal fatto che il cliente si avvalga o meno del diritto di beneficiare di detti servizi fino alla fine del periodo minimo di vincolo.

49 Quanto all'esigenza che le somme versate costituiscano il corrispettivo effettivo di un servizio individuabile, occorre sottolineare che il servizio da fornire nonché l'importo fatturato al cliente in caso di risoluzione del contratto durante il periodo minimo di vincolo sono già determinati al momento della conclusione del contratto.

50 Così, si deve ritenere che l'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo sia parte integrante del prezzo totale pagato per le prestazioni di servizi fornite, suddiviso in mensilità, il quale diviene immediatamente esigibile in caso di inadempimento dell'obbligo di pagamento.

51 Per quanto riguarda tale ultima circostanza, risulta, infatti, dalla decisione di rinvio che, conformemente alle disposizioni applicabili del diritto nazionale, l'imposta relativa a detto importo è dovuta al momento dell'emissione della fattura, ipotesi prevista dall'articolo 66, primo comma, lettera a), della direttiva IVA, in deroga, in particolare, all'articolo 64, paragrafo 1, della stessa direttiva, disposizioni alle quali il giudice del rinvio fa espressamente riferimento nell'ambito della sua prima questione. Alla luce di quanto precede, in particolare del fatto che la risoluzione anticipata del contratto non cambia la realtà economica del rapporto tra la MEO e il suo cliente, si deve ritenere che né l'esigibilità anticipata dell'IVA in caso di risoluzione del contratto, né le disposizioni summenzionate incidano sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA che deve essere accolta nella specie.

52 Di conseguenza, l'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi individuabile.

53 Dalla formulazione della prima questione, che fa altresì riferimento all'articolo 73 della direttiva IVA, risulta che il giudice del rinvio nutre dubbi circa l'eventuale incidenza del mancato recupero effettivo dell'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto sull'esigibilità dell'IVA.

54 Secondo tale articolo, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al prestatore di servizi da parte del suo cliente.

55 Peraltro, poiché l'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale, la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19).

56 Pertanto, occorre aggiungere, ad ogni buon fine e come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, che, se necessario, spetterà alle autorità nazionali competenti, alle condizioni determinate dal diritto nazionale, procedere alla rettifica dell'IVA nella dovuta misura, come previsto all'articolo 90 della direttiva IVA, affinché l'IVA sia detratta dall'importo effettivamente percepito dal prestatore di servizi da parte del suo cliente.

57 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del suo cliente, o per un motivo imputabile a quest'ultimo, di un contratto di prestazione di servizi che prevede un periodo minimo di vincolo – importo che corrisponde a quello che tale operatore avrebbe percepito durante il resto di detto periodo in assenza di una siffatta risoluzione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – deve essere considerato come la remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e soggetta in quanto tale a detta imposta.

Sulla seconda questione

58 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le condizioni di cui ai punti a), b) e c) della prima questione, ossia, rispettivamente, che l'importo forfetario abbia lo scopo di dissuadere i clienti dal non rispettare il periodo minimo di vincolo e di risarcire il danno che l'operatore subisce in caso di mancato rispetto di tale periodo, che la remunerazione percepita da un agente di commercio per la stipula di contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo sia più elevata di quella prevista nell'ambito dei contratti che non prevedono un siffatto periodo o che l'importo fatturato sia qualificato nel diritto nazionale come clausola penale, siano decisive per la qualificazione dell'importo predeterminato nel contratto di prestazione di servizi di cui il cliente è debitore in caso di risoluzione anticipata di tale contratto.

59 In primo luogo, il giudice del rinvio chiede se la circostanza che l'importo forfetario abbia lo scopo di dissuadere i clienti dal non rispettare il periodo minimo di vincolo e di risarcire il danno subìto dall'operatore in caso di risoluzione anticipata del contratto, influisca sulla qualificazione di tale importo quale remunerazione di una prestazione di servizi.

60 A tale riguardo, si deve rilevare che la nozione di «prestazioni di servizi», ai sensi della direttiva IVA, deve essere interpretata indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 41).

61 Per contro, com'è stato già dichiarato al punto 43 della presente sentenza, è essenziale prendere in considerazione la realtà economica dell'operazione di cui trattasi, la quale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punti 42, 48 e 49 nonché giurisprudenza ivi citata). Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 46 delle sue conclusioni, nel contesto di una valutazione di natura economica, l'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo garantisce alla MEO un reddito fisso sotto forma di remunerazione contrattuale minima.

62 Di conseguenza, lo scopo di tale importo, che consiste nel dissuadere i clienti dal non rispettare il periodo minimo di vincolo, non è decisivo per la qualificazione di detto importo, nei limiti in cui, in base alla realtà economica, il medesimo importo mira a garantire alla MEO, in linea di principio, gli stessi guadagni di quelli che avrebbe realizzato se il contratto non fosse stato risolto prima della fine del periodo minimo di vincolo per un motivo imputabile al cliente.

63 In secondo luogo, il giudice del rinvio si chiede se il fatto che la remunerazione percepita da un agente di commercio per la stipula di contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo sia più elevata di quella prevista per i contratti che non prevedono un siffatto periodo incida sulla qualificazione dell'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo.

64 Al fine di determinare se detto importo rappresenti un corrispettivo di una prestazione di servizi soggetta all'IVA, sono presi in considerazione, come risulta dai punti da 39 a 51 della presente sentenza, gli elementi del fascicolo sottoposto alla Corte, dai quali risulta che il medesimo importo è stato calcolato in funzione dell'importo del canone di abbonamento di base sia per il periodo anteriore alla risoluzione del contratto di prestazione di servizi sia per il periodo che va dalla risoluzione del contratto fino alla fine del periodo minimo di vincolo.

65 Poiché la risposta fornita dalla Corte alla prima questione non dipende pertanto in alcun modo dal fatto che la remunerazione percepita da un agente di commercio possa variare in funzione del tipo di contratto concluso con il cliente, è sufficiente constatare che un confronto tra i contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo e quelli che non lo prevedono è irrilevante ai fini della questione se l'importo dovuto per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo costituisca una remunerazione per la prestazione di servizi di cui trattasi nel procedimento principale.

66 In terzo luogo, il giudice del rinvio si chiede altresì se la circostanza che l'importo fatturato per il mancato rispetto del periodo minimo di vincolo sia qualificato, nel diritto nazionale, come clausola penale possa influire sulla qualificazione di tale importo in quanto remunerazione della prestazione di servizi.

67 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, ai termini di una disposizione di diritto dell'Unione, che non contiene alcun espresso rinvio al diritto degli Stati membri, deve di regola essere data un'interpretazione autonoma e uniforme (v., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

68 Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 34 delle sue conclusioni, è irrilevante ai fini dell'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA il fatto che tale importo costituisca, nel diritto nazionale, un diritto al risarcimento del danno di natura extracontrattuale o una penalità contrattuale, oppure che esso venga qualificato come risarcimento del danno, indennizzo o remunerazione.

69 La valutazione se il pagamento di una remunerazione avvenga come corrispettivo di una prestazione di servizi è una questione di diritto dell'Unione, la quale deve essere risolta indipendentemente dalla valutazione operata nel diritto nazionale.

70 Tenuto conto di quanto precede, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che non sono decisive per la qualificazione dell'importo predeterminato nel contratto di prestazione di servizi di cui il cliente è debitore in caso di risoluzione anticipata dello stesso le circostanze che tale importo forfetario abbia lo scopo di dissuadere i clienti dal non rispettare il periodo minimo di vincolo e di risarcire il danno che l'operatore subisce in caso di mancato rispetto di tale periodo, che la remunerazione percepita da un agente di commercio per la stipula di contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo sia più elevata di quella prevista nell'ambito dei contratti che non prevedono un siffatto periodo e che detto importo sia qualificato nel diritto nazionale come clausola penale.

Sulle spese

71 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) **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, deve essere interpretato nel senso che l'importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del suo cliente, o per un motivo imputabile a quest'ultimo, di un contratto di prestazione di servizi che prevede un periodo minimo di vincolo – importo che corrisponde a quello che tale operatore avrebbe percepito durante il resto di detto periodo in assenza di una siffatta risoluzione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – deve essere considerato come la remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e soggetta in quanto tale a detta imposta.**

2) **Non sono decisive per la qualificazione dell'importo predeterminato nel contratto di prestazione di servizi di cui il cliente è debitore in caso di risoluzione anticipata dello stesso le circostanze che tale importo forfetario abbia lo scopo di dissuadere i clienti dal non rispettare il periodo minimo di vincolo e di risarcire il danno che l'operatore subisce in caso di mancato rispetto di tale periodo, che la remunerazione percepita da un agente di commercio per la stipula di contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo sia più elevata di quella prevista nell'ambito dei contratti che non prevedono un siffatto periodo e che detto importo sia qualificato nel diritto nazionale come clausola penale.**

Firme