Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

12 maggio 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 9, paragrafo 1 — Soggetti passivi — Attività economiche — Nozione — Trasporto scolastico»

Nella causa C-520/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi, Paesi Bassi), con ordinanza del 7 novembre 2014, pervenuta in cancelleria il 18 novembre 2014, nel procedimento

Gemeente Borsele

contro

Staatssecretaris van Financiën

e

Staatssecretaris van Financiën

contro

Gemeente Borsele,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, F. Biltgen, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e M. Berger, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 novembre 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Gemeente Borsele, da D. Bos e A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs;

— per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman, M. Gijzen e M. Noort, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il neerlandese.

— per il governo del Regno Unito, da V. Kaye e S. Simmons, in qualità di agenti, assistite da R. Hill, barrister;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e G. Wils, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 dicembre 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 9, paragrafo 1, 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 fra la Geemente Borsele (il comune di Borsele) e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) relativamente al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») rivendicato da tale comune.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, dispone che sono 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 9, paragrafo 1, di tale direttiva, è formulato come segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 L'articolo13, paragrafo 1, di detta direttiva, così prevede:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili».

6 Sotto il titolo «Elenco delle attività di cui all'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma», l'allegato I della stessa direttiva, alla voce 5, menziona il «trasporto di persone».

7 Secondo l'articolo 73 della direttiva IVA:

«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».

Il diritto olandese

8 Sotto il titolo «Costi del trasporto scolastico», l'articolo 4 della Wet op het primair onderwijs (legge sull'insegnamento nella scuola primaria) dispone:

«1. A fini della scolarizzazione, il sindaco e gli assessori concedono, su richiesta, ai genitori degli allievi che sono residenti nel territorio del loro comune di assumersi i costi per il trasporto che essi ritengano necessari. Il consiglio comunale emette un regolamento sulle modalità di tale assunzione dei costi, tenendo conto delle disposizioni dei paragrafi seguenti.

(...)

4. Il regolamento tiene conto della partecipazione che si può ragionevolmente richiedere ai genitori e prevede che il trasporto possa essere effettuato secondo un modo confacente all'allievo. Il regolamento determina le modalità secondo cui il sindaco e gli assessori consultano esperti in materia.

5. Il regolamento prevede un'assunzione dei costi di trasporto sulla base della distanza tra il domicilio dell'allievo e

a) la scuola primaria più vicina a lui accessibile o, se l'allievo deve frequentare una scuola primaria specializzata, la scuola primaria specializzata più vicina a lui accessibile,

b) un'altra scuola primaria ordinaria o specializzata se il trasporto verso tale scuola costituisce per il comune un costo meno elevato rispetto a quello del trasporto verso la scuola primaria ordinaria o specializzata di cui alla lettera a) e se i genitori accettano il trasporto verso tale altra scuola,

c) la più vicina scuola primaria specializzata accessibile all'allievo nel complesso del sistema scolastico della scuola primaria da cui il medesimo proviene se i genitori accettano il trasporto verso tale scuola primaria specializzata, o

d) un'altra scuola primaria specializzata del complesso del sistema scolastico di cui alla lettera c) se il trasporto verso tale scuola costituisce per il comune un costo meno elevato rispetto a quello del trasporto verso la scuola primaria specializzata di cui alla lettera c) e se i genitori accettano il trasporto verso tale altra scuola.

(...)

7. Il regolamento può prevedere, per i genitori il cui reddito cumulato ecceda EUR 17 700, che l'assunzione dei costi venga accordata soltanto nella misura in cui i costi di trasporto superino i costi del trasporto pubblico per la distanza fissata dal consiglio comunale sulla base del paragrafo 8, distanza che non può essere superiore a 6 kilometri. Il calcolo del reddito si basa sul reddito percepito nel corso del secondo anno civile che precede quello in cui inizia l'anno scolastico per il quale si domanda l'assunzione dei costi. I costi di trasporto pubblico di cui alla prima frase corrispondono ai

costi di trasporto pubblico a cui sarebbero ragionevolmente esposti per la distanza percorsa, tenuto conto della ripartizione in zone operata dal regolamento sulla base dell'articolo 27, paragrafo 1, della legge sul trasporto delle persone, indipendentemente dalla presenza di trasporti pubblici o dalla loro utilizzazione effettiva. In caso di applicazione del paragrafo 10, il regolamento prevede un contributo finanziario dei genitori calcolato conformemente alla terza frase. A partire dal 1º gennaio 1999, l'importo di cui alla prima frase è adattato ogni anno in funzione dell'evoluzione dell'indice delle retribuzioni contrattuali dei lavoratori adulti rispetto all'anno precedente, arrotondato in seguito a un multiplo di EUR 450. L'importo adattato sostituisce quello di cui alla prima frase.

8. Il regolamento può prevedere che non sussista alcun diritto all'assunzione dei costi sulla base della distanza tra la scuola accessibile all'allievo e il suo domicilio, misurata sul tragitto più corto sufficientemente praticabile e sicuro per l'allievo.

(...)

10. Il regolamento può prevedere che il comune garantisca esso stesso il trasporto o che provveda a che sia garantito invece di accordare un'assunzione dei costi monetizzata.

11. Il regolamento può prevedere, per gli allievi per i quali la distanza di cui al paragrafo 5 è superiore a 20 kilometri, che l'importo dell'assunzione dei costi dipenda dalla capacità contributiva dei genitori o che il trasporto che il comune garantisce o che provvede a che sia garantito sia effettuato a fronte del pagamento di un contributo che dipende dalla capacità contributiva dei genitori e che non può eccedere l'importo dei costi di trasporto dell'allievo interessato. In tale caso, il regolamento contiene parimenti delle disposizioni relative al calcolo della capacità contributiva dei genitori. La prima frase non si applica agli allievi delle scuole primarie specializzate che risiedano ad una distanza superiore a 20 kilometri dalla scuola specializzata pubblica o privata più vicina.

(...)».

9 A termini dell'articolo 4, paragrafo 1, della wet op de expertisecentra (legge sui centri educativi specializzati), il «regolamento tiene conto della partecipazione che si può ragionevolmente esigere dai genitori e prevede che il trasporto si possa effettuare in modo adatto all'allievo, dato che gli allievi dell'insegnamento secondario specializzato possono chiedere un'assunzione dei costi di trasporto soltanto se devono utilizzare, a causa della loro disabilità, un mezzo di trasporto diverso da quello pubblico o non possono, a causa della loro disabilità, spostarsi in maniera autonoma con i mezzi pubblici».

10 Il Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (regolamento del comune di Borsele dell'anno 2008, relativo al trasporto scolastico) prevede segnatamente che:

— per tragitti di una distanza inferiore a 6 kilometri, il trasporto scolastico non è preso a carico;

— per tragitti di una distanza compresa tra 6 e 20 kilometri, il trasporto scolastico è fornito contro il pagamento da parte dei genitori del bambino trasportato di un contributo di ammontare fisso pari al prezzo dei trasporti pubblici per una distanza di 6 kilometri;

— per tragitti di una distanza superiore a 20 kilometri, il trasporto scolastico è fornito contro il pagamento di un contributo che non può eccedere i costi di tale trasporto, calcolato per famiglia, tenendo conto delle capacità contributive dei genitori, in funzione del reddito complessivo dei genitori, dopo le detrazioni fiscali, ai sensi della legge del 2001 sull'imposta sul reddito.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Il comune di Borsele ricorre ai servizi di imprese di trasporto per il trasporto scolastico degli allievi che sono ammessi a usufruirne. A tale titolo, per l'anno 2008 ha speso la somma di EUR 458 231, IVA inclusa.

12 Conformemente alle disposizioni del regolamento del comune di Borsele dell'anno 2008 relativo al trasporto scolastico, circa un terzo dei genitori degli allievi che usufruiscono del trasporto scolastico hanno versato contributi, il cui ammontare complessivo, che corrisponde al 3% degli importi versati da tale comune per il finanziamento del trasporto scolastico, è pari a EUR 13 958. Il saldo è stato finanziato da detto comune per mezzo di fondi pubblici.

13 Il comune di Borsele ha sostenuto presso i servizi fiscali di essere assoggetto al pagamento dell'IVA a titolo di fornitura di servizi di trasporto scolastico contro il pagamento di contributi e, pertanto, di poter detrarre da tale pagamento l'IVA fatturatagli dai trasportatori. Detto reclamo è stato respinto sulla base del rilievo che il comune in parola non fornirebbe prestazioni a titolo oneroso e, dunque, non eserciterebbe un'attività economica.

14 Con decisione del 1º luglio 2009 i servizi fiscali hanno fissato l'importo dovuto dal fondo di compensazione IVA al comune di Borsele, per l'anno 2008, senza includervi l'IVA fatturata a quest'ultimo dai trasportatori.

15 Il comune di Borsele ha presentato ricorso contro la suddetta decisione dinanzi al rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunale dell'Aia, Paesi Bassi). Tale ricorso è stato respinto in quanto infondato con decisione del 29 dicembre 2010. Il comune di Borsele ha interposto appello dinanzi al Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello dell'Aia, Paesi Bassi), che ha annullato sia quest'ultima decisione, sia quelle dei servizi fiscali con decisione del 20 aprile 2012. Il comune di Borsele e il Segretario di Stato alle Finanze hanno adito in cassazione con impugnazioni distinte lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) contro la decisione del Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello dell'Aia).

16 In tali circostanze, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte Suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 2, paragrafo 1, parte iniziale e lettera c), e 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, debbano essere interpretati nel senso che un comune, per quanto riguarda il trasporto scolastico, deve essere considerato come soggetto passivo ai sensi di detta direttiva stante un regime come quello descritto nella sentenza del giudice del rinvio e in siffatti limiti.

2) Se, per risolvere detta questione, occorra prendere in considerazione il regime nel suo complesso, oppure se la valutazione debba essere effettuata separatamente per ciascuna singola prestazione di trasporto.

3) Qualora ricorresse quest'ultima ipotesi, se occorra fare una distinzione a seconda che si tratti di trasporto scolastico su una distanza di, rispettivamente, da 6 a 20 kilometri oppure di una distanza superiore a 20 kilometri».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Con le sue questioni il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che un ente territoriale, che fornisce un servizio di trasporto scolastico in circostanze come quelle in discussione nel procedimento principale, agisca in qualità di soggetto passivo e sia pertanto soggetto all'IVA.

18 A termini dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

19 Pertanto, al fine di stabilire se, nel contesto della controversia di cui al procedimento principale, un ente territoriale agisca in qualità di soggetto passivo, occorre determinare se quest'ultimo eserciti un'attività economica ai sensi della direttiva IVA.

20 A tal proposito, si deve rammentare che l'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, dispone che si considera come «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate.

21 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 32 delle sue conclusioni, un'attività può essere qualificata come attività economica, ai sensi della citata disposizione, unicamente se essa corrisponde a una delle operazioni di cui all'articolo 2 della direttiva IVA.

22 Nel caso di specie, per determinare se il trasporto scolastico fornito da un comune in circostanze come quelle di cui al procedimento principale costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della menzionata direttiva, occorre quindi stabilire, in primo luogo, se nel quadro dell'organizzazione di tale trasporto scolastico tale comune ha compiuto un'operazione di prestazione di servizi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva.

23 Nella misura in cui gli elementi forniti dal giudice del rinvio nella domanda pregiudiziale consentono di concludere che nel procedimento principale è effettivamente in discussione una prestazione di servizi, si deve verificare se quest'ultima possa essere considerata come fornita da detto comune a titolo oneroso, come richiesto dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

24 A tale proposito, è necessario ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (v., in particolare, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14; del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punti 45, e del 26 giugno 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, punto 47).

25 Nel caso di specie, occorre constatare che il contributo dei genitori ai costi di trasporto scolastico non è calcolato in funzione dei costi reali dei servizi forniti. Infatti, l'importo di tale contributo dei genitori non è collegato né al numero dei kilometri percorsi quotidianamente, né al costo per tragitto per ogni allievo trasportato, né alla frequenza dei tragitti.

26 Tuttavia, la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso». Quest'ultima nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120, punto 12, e del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 22).

27 Pertanto, il pagamento da parte di circa un terzo dei genitori dei bambini trasportati di un contributo al trasporto scolastico consente di concludere che il comune di Borsele ha eseguito una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

28 In secondo luogo, come evidenziato dall'avvocato generale ai paragrafi 49 e 50 delle sue conclusioni, occorre precisare che l'esistenza di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della disposizione citata precedentemente, non è sufficiente per constatare l'esistenza di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

29 A tal proposito, deriva dalla giurisprudenza della Corte che, per determinare se una prestazione di servizi è effettuata dietro compenso in modo tale da essere qualificata come attività economica (v., in tal senso, sentenza del 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi, 235/85, EU:C:1987:161, punto 15), si deve esaminare l'insieme delle circostanze in cui è stata realizzata (v., in tal senso, sentenza del 26 settembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punto 27).

30 Il raffronto fra le circostanze nelle quali l'interessato effettua la prestazione di servizi in questione e quelle in cui viene di solito realizzata questo tipo di prestazione di servizi può, quindi, costituire uno dei metodi che consentono di verificare se l'attività considerata costituisca un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 26 settembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punto 28).

31 Altri elementi, come in particolare l'entità della clientela e l'importo degli introiti, possono essere presi in considerazione, insieme ad altri, all'atto di tale esame (v., in tal senso, sentenza del 26 settembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punto 29).

32 Pur spettando senza dubbio, in ultima istanza, al giudice nazionale valutare tutti gli elementi della controversia oggetto del procedimento principale, la Corte, chiamata dal giudice nazionale a fornire risposte utili, è competente a dare indicazioni, dedotte dal fascicolo della controversia in parola nonché dalle osservazioni scritte ed orali che le sono state sottoposte, tali da consentire a questo stesso giudice di decidere la controversia concreta che gli è sottoposta.

33 Al proposito, va rilevato, da una parte, che il comune di Borsele recupera attraverso i contributi che riceve soltanto una minima parte dei costi sostenuti. Infatti, i contributi in questione nel procedimento principale non sono dovuti da tutti gli utilizzatori e sono stati versati unicamente da un terzo di essi, di modo che ammontano soltanto al 3% del totale dei costi di trasporto, mentre il saldo è finanziato con fondi pubblici. Uno scarto del genere tra i costi di funzionamento e gli importi percepiti come corrispettivo per i servizi offerti è tale da suggerire che il contributo a carico dei genitori debba essere assimilato a un canone piuttosto che ad una retribuzione vera e propria (v., per analogia, sentenza del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 50).

34 Risulta, quindi, da una siffatta asimmetria l'assenza di un nesso concreto tra la somma pagata e la prestazione di servizi fornita. Pertanto, il nesso tra i servizi di trasporto forniti da detto comune e il controvalore che i genitori devono pagare non risulta avere quel carattere diretto che è necessario perché tale controvalore possa essere considerato la retribuzione di detti servizi e perché questi ultimi costituiscano attività economiche ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA (v, per analogia, sentenza del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 51).

35 Occorre rilevare, d'altra parte, che le circostanze nelle quali la prestazione dei servizi di cui al procedimento principale è effettuata si distinguono da quelle nelle quali sono abitualmente fornite le attività di trasporto delle persone, poiché il comune di Borsele, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 64 delle sue conclusioni, non offre prestazioni sul mercato generale dei servizi di trasporto delle persone, ma appare piuttosto come beneficiario e consumatore finale dei servizi di trasporto che acquista presso le imprese di trasporto con cui tratta e che mette a disposizione dei genitori degli allievi nell'ambito di un'attività di servizio pubblico.

36 Risulta dall'insieme delle considerazioni che precedono che occorre rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice del rinvio dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, deve essere interpretato nel senso che un ente territoriale, che fornisce un servizio di trasporto scolastico in circostanze come quelle di cui al procedimento principale non esercita un'attività economica e non ha quindi la qualità di soggetto passivo.

Sulle spese

37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale il presente procedimento 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:

L'articolo 9, paragrafo 1, 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 un ente territoriale, che fornisce un servizio di trasporto scolastico in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, non esercita un'attività economica e non ha quindi la qualità di soggetto passivo.

Firme