Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

26 maggio 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Esenzione — Articolo 135, paragrafo 1, lettera d) — Operazioni relative ai pagamenti e ai giroconti — Nozione — Acquisto tramite telefono o su Internet di biglietti del cinema — Pagamento tramite carta di debito o carta di credito — Servizi detti "di elaborazione del pagamento tramite carta"»

Nella causa C-607/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (Sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 22 dicembre 2014, pervenuta in cancelleria il 29 dicembre 2014, nel procedimento

Bookit Ltd

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal e E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 dicembre 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Bookit Ltd, da N. Gardner e S. Mardell, solicitors, Z. Yang, barrister, e A. Hitchmough, QC;

— per il governo del Regno Unito, da M. Holt, in qualità di agente, assistito da K. Beal, QC;

— per il governo ellenico, da S. Charitaki e A. Magrippi, in qualità di agenti;

— per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, A. Cunha e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

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

* Lingua processuale: l'inglese.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di decidere la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), 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 Bookit Ltd e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione tributaria e doganale del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito al rifiuto di esentare dall'imposta sul valore aggiunto («IVA») talune prestazioni di servizi effettuate dalla Bookit.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

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

4 L'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), di tale direttiva prevede, in termini essenzialmente identici, le esenzioni che erano anteriormente contemplate all'articolo 13, parte B, lettera d), rispettivamente punti da 1 a 6, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1).

5 Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti (...)».

Il diritto del Regno Unito

6 L'articolo 31 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge del 1994») dispone, al suo paragrafo 1, che «[l]a fornitura di beni o la prestazione di servizi è esente qualora rientri nella descrizione di cui, attualmente, all'allegato 9».

7 Tale allegato 9 menziona più gruppi di beni e servizi che beneficiano di un'esenzione dall'IVA. Il gruppo 5 di quest'ultimo riguarda la finanza. Esso prevede l'esenzione dei seguenti servizi:

«(...)

1. Il pagamento, il trasferimento o la riscossione di denaro, garanzie di crediti, cambiali e ordini di pagamento, o altra operazione relativa al denaro o a valori assimilabili.

(...)

5. La fornitura di servizi di intermediazione in rapporto a qualsiasi transazione prevista dai punti 1, 2, 3, 4 o 6 (indipendentemente dal fatto che sia o meno conclusa una transazione di tal genere) da parte di una persona che agisce in qualità di intermediario.

(...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 La Bookit è una società detenuta al 100% dalla Odeon Cinemas Holding Limited (in prosieguo: la «Odeon»), che detiene e gestisce una catena di cinema nel Regno Unito. L'attività commerciale dichiarata della Bookit consiste nell'elaborare pagamenti effettuati tramite carte di debito e carte di credito (in prosieguo: l'«elaborazione del pagamento tramite carta») per i clienti del gruppo appartenente alla Odeon. Essa gestisce anche un call center per conto della Odeon. La totalità degli introiti della Bookit deriva dalle transazioni relative al gruppo detenuto dalla Odeon e dai clienti di tali cinema.

9 Con decisione del 24 dicembre 2009, l'amministrazione tributaria ha affermato che le prestazioni effettuate dalla Bookit, a favore dei clienti che acquistavano biglietti del cinema Odeon, a fronte di pagamenti descritti come «commissioni relative al servizio di elaborazione del pagamento tramite carta», non costituiscono prestazioni di servizi esenti ai sensi del gruppo 5 dell'allegato 9 della legge del 1994. Avverso tale decisione la Bookit ha proposto ricorso dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (Sezione tributaria), Regno Unito].

10 Detto giudice precisa che le vendite di biglietti per i cinema Odeon sono effettuate o alle casse e presso i distributori automatici dei cinema, o al telefono, tramite un call center, oppure su Internet.

11 Le vendite alle casse sono effettuate dai dipendenti della Odeon. Per quanto riguarda tali vendite, come per quelle eseguite presso i distributori automatici dei cinema, la Bookit fornisce alla Odeon servizi di elaborazione dei pagamenti tramite carta, ma per tali servizi non è fatturata alcuna commissione alla Odeon o ai clienti. Le vendite telefoniche e su Internet sono effettuate dalla Bookit, che agisce in qualità di agente della Odeon. Per quanto concerne tali vendite, l'acquisto di biglietti tramite carta di debito o carta di credito implica il pagamento, da parte del cliente, del prezzo del biglietto e della predetta commissione relativa al servizio di elaborazione del pagamento tramite carta. Nei periodi di cui trattasi, quest'ultima ha subito variazioni tra le 0,65 e le 0,75 sterline inglesi (GBP) (circa EUR 0,82 e 0,95) per transazione.

12 Il giudice del rinvio indica che, durante tutto il periodo in esame, i pagamenti tramite carta di debito e carta di credito riscossi dalla Bookit presso clienti che acquistavano biglietti per i cinema Odeon sono stati elaborati dalla sua banca di affiliazione, ai sensi di un contratto di prestazione di servizi. Tale contratto prevedeva che la banca di affiliazione accreditasse sul conto della Bookit la totalità degli importi delle transazioni in relazione alle quali le erano stati presentati i dati sulle transazioni tramite carta interessate. Esso disponeva del pari che la Bookit o, se del caso, la Odeon fosse tenuta, da un lato, a ottenere presso la sua banca di affiliazione un codice di autorizzazione – emesso dalla banca del titolare della carta, detta «banca emittente», e che attesta, in sostanza, la validità della carta e la disponibilità dei fondi – prima di effettuare qualsiasi vendita e, dall'altro, a verificare che tale codice fosse incluso in un file, detto «file di saldo», che include i dati delle transazioni tramite carta, il quale doveva essere ritrasmesso a tale banca di affiliazione a fine giornata in vista del saldo dei pagamenti.

13 La Odeon e la Bookit hanno anche stipulato un distinto contratto di prestazione di servizi con la DataCash Limited, ai sensi del quale la DataCash forniva «servizi standard di pagamento tramite carta bancaria». Tali servizi comprendevano l'ottenimento dei codici di autorizzazione in nome e per conto della Bookit, mediante il deposito delle necessarie richieste di autorizzazione presso la banca di affiliazione e la ricezione delle corrispondenti risposte, nonché la memorizzazione delle autorizzazioni in un file raggruppato, che consentiva di sapere se le vendite fossero state effettuate dalla Odeon nei cinema o dalla Bookit a distanza, in vista del saldo con la banca di affiliazione.

14 Il giudice del rinvio illustra che, in pratica, l'acquisto di un biglietto del cinema tramite telefono o su Internet include le seguenti fasi. Anzitutto, il cliente fornisce alla Bookit i dati pertinenti della carta di debito o della carta di credito che desidera utilizzare, come il nome e l'indirizzo del titolare di quest'ultima, il suo numero e il crittogramma che figura sul retro, dati che la Bookit trasmette, tramite la DataCash, alla banca di affiliazione. Quest'ultima li trasmette alla banca emittente che, in caso di accettazione dei dati, stanzia il denaro e trasmette un codice di autorizzazione alla banca di affiliazione. Essa, tramite la DataCash, trasmette tale codice alla Bookit che, dopo averlo ricevuto, verifica se siano ancora disponibili i posti del cinema richiesti. In caso affermativo, i biglietti sono assegnati al cliente e la transazione è chiusa per quest'ultimo, che riceve dalla Odeon una conferma della prenotazione in cui è indicato che sono stati prelevati o che saranno prelevati, tramite la sua carta, un importo come corrispettivo dei biglietti prenotati e un importo dovuto alla Bookit a titolo di spese di prenotazione.

15 Successivamente, nell'ambito della procedura di fine giornata svolta da ogni cinema, la Bookit trasmette alla DataCash le informazioni di pagamento da essa raccolte, sotto forma di file di saldo che includono, per ciascuna transazione, i dati relativi al pagamento tramite carta, compreso il codice di autorizzazione della banca emittente; poi la DataCash trasmette alla banca di affiliazione un file raggruppato, che ricomprende tutte le transazioni concluse durante la giornata, in vista della loro trasmissione alle varie banche emittenti, operazione che attiva il pagamento da parte delle banche emittenti alla banca di affiliazione. Quest'ultima accredita, dunque, sul conto bancario della Bookit i relativi fondi. Infine, la Bookit versa alla Odeon i ricavi derivanti dalla vendita dei biglietti e trattiene le commissioni relative al servizio di elaborazione del pagamento tramite carta.

16 Il giudice del rinvio afferma che il ruolo della Bookit è composto, quindi, da un lato, da una prestazione in quanto agente della Odeon nella vendita di biglietti e, dall'altro, dalla fornitura agli acquirenti di tali biglietti di servizi di elaborazione del pagamento tramite carta, consistenti nell'ottenimento dal cliente di informazioni sulla carta, nella trasmissione di tali informazioni alla banca di affiliazione, nell'ottenimento del codice di autorizzazione presso quest'ultima e nella ritrasmissione delle informazioni relative alla carta, compreso il codice di autorizzazione, alla banca di affiliazione nell'ambito della procedura di saldo.

17 Il giudice del rinvio precisa, in primo luogo, che senza i file di saldo la banca di affiliazione non sarebbe in grado di sapere che le transazioni sono state chiuse. In secondo luogo, senza i servizi di una banca di affiliazione la Bookit non potrebbe elaborare i pagamenti tramite carta, in quanto non può fornire i dati sulle carte direttamente alle banche emittenti al fine di ottenere i codici di autorizzazione. In terzo luogo, la Bookit ha del pari bisogno dei servizi della DataCash affinché i dati sulle carte siano forniti in una forma riconosciuta dal sistema di pagamento. Detto giudice illustra che, a suo avviso, è tuttavia pacifico che l'intervento della DataCash non incide sulla natura del servizio fornito dalla Bookit. In quarto luogo, esso osserva che i rapporti tra la Odeon, la Bookit e i loro clienti sono descritti sul sito Internet della Odeon e ritiene che, per tutto il periodo di cui trattasi, tali clienti fossero a conoscenza di concludere un distinto contratto con la Bookit a titolo della prestazione del servizio di elaborazione del pagamento tramite carta a fronte del pagamento di una commissione.

18 Dinanzi al giudice del rinvio la Bookit sostiene che il servizio di elaborazione del pagamento tramite carta da esso fornito agli acquirenti di biglietti del cinema Odeon costituisce una prestazione di servizi esente ai sensi dell'allegato 9, gruppo 5, punto 1, della legge del 1994 e dell'articolo 135, paragrafo 1,

lettera d), della direttiva IVA, dal momento che la trasmissione alla banca di affiliazione dei dati sulle carte, compresi i codici di autorizzazione, è idonea ad operare il trasferimento dei fondi sul conto che la Bookit detiene presso tale banca.

19 L'amministrazione tributaria fa valere, per contro, che la Bookit non effettua in alcun momento un trasferimento di fondi per i clienti della Odeon ai sensi della giurisprudenza della Corte, in quanto tale trasferimento è effettuato dalla banca di affiliazione congiuntamente alle banche emittenti. I servizi svolti dalla Bookit sarebbero, dunque, soggetti a un'aliquota IVA standard.

20 Il giudice del rinvio afferma che gli risulta difficile, come ad altri giudici del Regno Unito, determinare quale tipo di attività rientri nell'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

21 Alla luce delle suesposte considerazioni, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Con riguardo all'esenzione IVA di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della [direttiva IVA], come interpretata dalla Corte nella sentenza del 5 giugno 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), quali siano i principi pertinenti da applicare nello stabilire se un "servizio di elaborazione del pagamento tramite [carta]" (come il servizio fornito nella fattispecie) sia o meno "idoneo ad operare trasferimenti di fondi e ad implicare modifiche giuridiche ed economiche" ai sensi del punto 66 della sentenza in parola.

2) In linea di principio, quali fattori distinguano i) un servizio che consiste nella comunicazione di informazioni finanziarie senza le quali il pagamento non avverrebbe ma che non rientra nell'ambito dell'esenzione [come nella sentenza del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532)], da ii) un servizio di trattamento dati che ha in pratica l'effetto di trasferire fondi e che, secondo la Corte, rientra pertanto nell'ambito dell'esenzione [come nella sentenza del 5 giugno 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278) al punto 66]?

3) In particolare, nel quadro dei servizi di elaborazione del pagamento tramite [carta]:
   a) Se l'esenzione si applichi a servizi che determinano un trasferimento di fondi ma non prevedono un'operazione di addebito su un conto e una corrispondente operazione di accredito su un altro conto.
   b) Se il diritto all'esenzione dipende dal fatto che il prestatore del servizio ottenga codici di autorizzazione direttamente dalla banca (…) emittente o, in alternativa, attraverso la propria banca di affiliazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

22 Il giudice del rinvio basa la sua domanda di pronuncia pregiudiziale sulla premessa che il servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, effettuato dalla Bookit allorché una persona che desidera andare in un cinema Odeon acquista, tramite la Bookit, un biglietto che essa paga tramite una carta di debito o una carta di credito, costituisce una prestazione di servizio distinta e indipendente dalla vendita di tale biglietto.

23 La Corte ha tuttavia già dichiarato che le spese supplementari fatturate da un prestatore di servizi ai suoi clienti, qualora questi ultimi paghino tali servizi tramite carta di credito, carta di debito, assegno o in contanti, presso lo sportello di una banca o di un agente autorizzato a ricevere il pagamento per

conto di tale prestatore di servizi, non costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizi distinta e indipendente dalla prestazione di servizi principale per cui è effettuato tale pagamento (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 32).

24 A tal riguardo la Corte ha considerato, anzitutto, che la messa a disposizione dei clienti, da parte del prestatore di un servizio principale, di un'infrastruttura che consenta loro di pagare il prezzo di detto servizio, segnatamente tramite carta bancaria, non costituisce, per tali clienti, un fine a sé stante e che tale asserita prestazione di servizi, alla quale detti clienti non possono ricorrere indipendentemente dall'acquisto del servizio principale, non presenta, da punto di vista di questi ultimi, alcun interesse autonomo rispetto a tale servizio (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 27).

25 La Corte ha aggiunto, poi, che la ricezione di un pagamento e l'elaborazione di quest'ultimo sono intrinsecamente connesse ad ogni prestazione di servizi fornita a titolo oneroso e che è inerente a una prestazione di tal genere che il prestatore di servizi chieda di essere pagato e compia gli atti necessari affinché il cliente possa procedere a un pagamento effettivo come corrispettivo della prestazione fornita, considerando che, in linea di principio, qualunque modalità di pagamento di una prestazione di servizi implica che il prestatore proceda a determinate attività per elaborare il pagamento, anche se l'entità di dette attività può variare da un metodo di pagamento all'altro (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 28).

26 La Corte ha precisato, infine, che la circostanza che nel testo del contratto sia identificato un distinto prezzo per l'asserito servizio finanziario e che tale prezzo sia indicato separatamente nelle fatture inviate ai clienti non è determinante in proposito, dato che il fatto che venga fatturato un prezzo unico o che siano stati contrattualmente previsti prezzi distinti non ha importanza decisiva al fine di determinare se si debbano ritenere sussistenti due o più operazioni distinte o un'operazione economica unica (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

27 Conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, è compito del giudice nazionale valutare se gli elementi che gli vengono presentati configurino, alla luce della effettività economica e commerciale delle transazioni di cui trattasi, l'esistenza di una transazione unica, al di là della mera struttura contrattuale di quest'ultima (v., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 54, e del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punti da 42 a 45) e prendendo in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

28 Alla luce di tali elementi, spetta al giudice del rinvio verificare se, nel procedimento principale, il servizio di elaborazione del pagamento tramite carta fornito dalla Bookit debba essere considerato, ai fini dell'applicazione dell'IVA, come un servizio accessorio alla vendita dei biglietti del cinema interessati o, ancora, come un servizio accessorio a un altro servizio principale che sarebbe fornito dalla Bookit agli acquirenti di tali biglietti, che potrebbe essere la prenotazione o la prevendita a distanza di biglietti del cinema e, dunque, nel senso che esso forma con tale prestazione un'unica prestazione, cosicché a detto servizio dovrebbe applicarsi la stessa disciplina fiscale di tale prestazione principale (v., in tal senso, sentenze del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punto 32, e del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 31).

29 Posta tale riserva, la Corte ritiene che, nel caso di specie, si debba procedere all'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta dal giudice del rinvio.

Sulle questioni

30 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA in esso prevista si applica a un servizio detto «di elaborazione del pagamento tramite carta», come quello di cui trattasi nel procedimento principale, effettuato da un soggetto passivo, prestatore di tale servizio, quando una persona acquista, tramite tale prestatore, un biglietto del cinema che esso vende a nome e per conto di un'altra entità, indipendentemente dal fatto che tale persona paghi tramite carta di debito o carta di credito.

31 Dalla decisione di rinvio risulta che tale servizio di elaborazione del pagamento tramite carta è composto, anzitutto, dall'ottenimento presso l'acquirente, da parte del prestatore di detto servizio, di dati relativi alla carta di debito o alla carta di credito che tale acquirente desidera utilizzare e dalla trasmissione di tali dati, tramite detto prestatore, alla sua banca di affiliazione, che li trasmette alla banca emittente. Inoltre, allorché quest'ultima, dopo aver ricevuto tali dati, ha confermato alla banca di affiliazione, mediante la trasmissione alla stessa di un codice di autorizzazione, la validità della carta e la disponibilità dei fondi necessari, il predetto servizio è costituito dalla ricezione di detto codice da parte di tale prestatore, tramite la sua banca di affiliazione, ricezione che lo autorizza ad effettuare la vendita. Esso è costituito, infine, dalla ritrasmissione a fine giornata, da parte di tale prestatore alla propria banca di affiliazione, di un file di saldo che ricapitola la totalità delle vendite effettivamente realizzate durante la giornata e che include i pertinenti dati relativi alle carte di pagamento utilizzate, compresi i codici di autorizzazione, ai fini della sua ritrasmissione, da parte della banca di affiliazione, alle diverse banche emittenti interessate, che procedono quindi ai pagamenti o ai giroconti verso tale banca di affiliazione, la quale trasferisce i fondi di cui trattasi sul conto di detto prestatore di servizi.

32 In via preliminare, occorre rilevare che l'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), della direttiva IVA riprende, senza modificarne la sostanza, le esenzioni che erano anteriormente previste all'articolo 13, parte B, lettera d), rispettivamente punti da 1 a 6, della sesta direttiva 77/388. La giurisprudenza relativa a queste ultime disposizioni rimane, dunque, rilevante al fine di interpretare le equivalenti previsioni della direttiva IVA.

33 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, le esenzioni di cui all'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (v. sentenze del 10 marzo 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, punto 19 e giurisprudenza ivi citata, e del 22 ottobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

34 Risulta del pari da giurisprudenza costante che i termini con i quali sono state designate dette esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che le stesse costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., segnatamente, sentenze del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punto 23, e del 22 ottobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

35 In tale contesto, si deve ricordare che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA prevede che gli Stati membri esentino «le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti».

36 Le operazioni esenti ai sensi di tale disposizione sono pertanto definite in funzione della natura delle prestazioni di servizi fornite e non in funzione del prestatore o del destinatario del servizio. L'esenzione non è, quindi, soggetta alla condizione che le operazioni siano effettuate da un certo tipo

di ente o di persona giuridica, dal momento che le operazioni di cui trattasi rientrano nell'ambito delle operazioni finanziarie (v. sentenza del 28 ottobre 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

37 Nel caso di specie, è pacifico che solo l'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA a favore delle «operazioni (...) relative (...) ai pagamenti [e] ai giroconti» è idonea ad essere rilevante nel procedimento principale.

38 In proposito, la Corte ha già dichiarato che il giroconto è un'operazione consistente nell'esecuzione di un ordine di trasferimento di una somma di denaro da un conto bancario ad un altro. Esso si caratterizza segnatamente per il fatto di implicare il mutamento del rapporto giuridico ed economico in atto, da un lato, tra il mandante e il beneficiario e, dall'altro, tra costoro e la loro rispettiva banca nonché, eventualmente, tra le banche. Del pari, l'operazione che implica questo mutamento è il semplice trasferimento dei fondi tra i conti, indipendentemente dalla sua causale. Pertanto, poiché il giroconto è soltanto un mezzo per il trasferimento di fondi, gli aspetti funzionali sono determinanti per decidere se una operazione costituisca un giroconto ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punto 53, e del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punto 25).

39 Inoltre, il dettato dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA non esclude, in linea di principio, che una operazione di giroconto si componga di diversi servizi distinti, che costituiscono, dunque, «operazioni relative» ai giroconti ai sensi di tale disposizione (v., in tal senso, sentenza del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punto 64). Se non si può escludere che l'esenzione di cui trattasi possa estendersi a servizi che non costituiscono intrinsecamente giroconti, resta il fatto che tale esenzione può riguardare solo operazioni che formano un insieme distinto, valutato in maniera globale, e che siano idonee a svolgere le funzioni specifiche e essenziali di tali giroconti (v., in tal senso, sentenza del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punti da 66 a 68).

40 Dalle suesposte considerazioni consegue che, per poter essere qualificati come operazione relativa ai giroconti ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, i servizi di cui trattasi devono formare un insieme distinto, valutato in modo globale, che sia idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali di un giroconto e, quindi, che operi il trasferimento di fondi e implichi modifiche giuridiche ed economiche. In proposito, occorre distinguere il servizio esente ai sensi della direttiva IVA dalla fornitura di una semplice prestazione materiale o tecnica. A tale fine è pertinente esaminare, in particolare, il grado di responsabilità del prestatore di servizi e segnatamente se tale responsabilità sia limitata agli aspetti tecnici o si estenda alle funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni (v., in tal senso, sentenze del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punto 66, e del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punto 24).

41 Occorre del pari sottolineare che, dal momento che gli aspetti funzionali sono determinanti per decidere se una operazione è relativa a un giroconto ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, il criterio che consente di distinguere una operazione idonea a operare trasferimenti di fondi e a implicare modifiche giuridiche ed economiche ai sensi della giurisprudenza ricordata ai punti da 38 a 40 della presente sentenza, che rientra nell'esenzione di cui trattasi, da una operazione che non è in tal senso idonea e che, quindi, non rientra in essa, risiede nel sapere se l'operazione di cui trattasi trasferisca, in modo effettivo o potenziale, la proprietà dei fondi in esame, o sia idonea a svolgere le funzioni specifiche e essenziali di un trasferimento di tal genere (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punto 33).

42 In proposito, se è vero che il fatto che il prestatore di servizi di cui trattasi addebiti e/o accrediti egli stesso su un conto o, ancora, intervenga sui conti del medesimo titolare tramite scritture contabili consente, in linea di principio, di considerare che tale requisito è soddisfatto e di ritenere che il servizio di cui trattasi sia esente (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punti 80, 81 e 85), la mera circostanza che tale servizio non implichi

direttamente tale funzione non può, tuttavia, escludere subito che esso possa rientrare nell'esenzione in esame, posto che l'interpretazione richiamata al punto 38 della presente sentenza non pregiudica le modalità di esecuzione dei giroconti (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punto 80).

43 Peraltro, secondo una giurisprudenza costante della Corte le riflessioni in merito alle operazioni relative ai giroconti sono del pari valide per le operazioni relative ai pagamenti (v., in tal senso, sentenze del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punto 50, e del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punto 26).

44 Nel caso di specie, occorre rilevare che, come risulta dalla descrizione di cui al punto 31 della presente sentenza, un servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, è idoneo a determinare l'esecuzione di un pagamento o di un giroconto e siffatto servizio può essere considerato indispensabile ai fini di tale esecuzione, posto che, come si evince dalla decisione di rinvio, è la trasmissione del file di saldo a fine giornata, da parte del prestatore di detto servizio alla sua banca di affiliazione, che attiva la procedura di pagamento o di giroconto degli importi interessati delle banche emittenti verso la predetta banca di affiliazione e, da ultimo, sul conto di detto prestatore, e che sono effettivamente eseguiti solo i pagamenti o i giroconti in relazione ai quali sono indicate le necessarie informazioni in detto fascicolo.

45 Tuttavia, in primo luogo, poiché l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato restrittivamente, il mero fatto che un servizio sia indispensabile alla realizzazione di una operazione esente non consente di concludere a favore dell'esenzione di quest'ultimo (v., in tal senso, sentenze del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punto 65, e del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punto 31).

46 In secondo luogo, né l'ottenimento presso l'acquirente, da parte del prestatore di detto servizio, di dati sulla carta di pagamento che tale acquirente desidera utilizzare, né la loro trasmissione da parte di detto prestatore alla sua banca di affiliazione, né la ricezione, da parte di tale prestatore, del codice di autorizzazione emesso dalla banca emittente, né la ritrasmissione a fine giornata, da parte di tale prestatore alla sua banca di affiliazione, di un file di saldo che contiene in particolare i codici di autorizzazione relativi alle vendite effettuate, considerati singolarmente o congiuntamente, possono essere ritenuti tali da realizzare una funzione specifica ed essenziale di un'operazione di pagamento o di giroconto ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

47 Tenuto conto di tale descrizione, è pacifico che il prestatore di un servizio di tal genere non addebita né accredita egli stesso direttamente i conti interessati, né interviene su di essi tramite scritture contabili, né dispone tale addebito o accredito, dal momento che è l'acquirente che, utilizzando la propria carta di pagamento per effettuare un acquisto, decide che il suo conto sia addebitato a favore del conto di un terzo.

48 Inoltre, come indicato dalla Commissione europea in udienza, i file di saldo presentati da un professionista prestatore di servizi alla sua banca di affiliazione rappresentano solo una richiesta di ricevere il pagamento in forma elettronica. La ritrasmissione di tale file a fine giornata mira, quindi, solo a informare il sistema di pagamento interessato dell'effettiva realizzazione di una vendita preventivamente autorizzata. Essa non può, dunque, essere considerata nel senso che esegue il pagamento o il giroconto di cui trattasi o che svolge funzioni specifiche ed essenziali. La circostanza che tale file si limiti a riprendere i dati e i codici relativi alle vendite effettivamente realizzate e, dunque, le vendite in relazione alle quali è stata confermata la disponibilità del biglietto desiderato dal cliente, non ha alcuna incidenza a tal riguardo, dal momento che detta circostanza è inerente alla stessa natura di tale file.

49 Occorre, ancora, sottolineare che, come si evince dalla decisione di rinvio, il codice di autorizzazione – che il prestatore si limita, peraltro, a richiedere, a ricevere e a ritrasmettere, e sulla cui emissione non ha, quindi, alcun controllo – che è contenuto in tale file rappresenta solo l'autorizzazione ad effettuare la vendita, che la banca emittente interessata fornisce, tramite la banca di affiliazione, al prestatore. Non si tratta, dunque, nemmeno di una funzione specifica ed essenziale volta al trasferimento della proprietà dei fondi di cui trattasi. Pertanto, il fatto che tale codice sia ottenuto dal prestatore di detto servizio direttamente dalla banca emittente, o tramite la sua banca di affiliazione, non ha alcuna rilevanza al fine di determinare se un servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, rientri o meno nell'esenzione in esame.

50 In terzo luogo, dalla decisione di rinvio non risulta che il prestatore di siffatto servizio si assuma la responsabilità della realizzazione delle modifiche giuridiche ed economiche che caratterizzano la sussistenza di un'operazione di giroconto o di pagamento esente ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA e, dunque, in relazione alle funzioni specifiche ed essenziali della procedura di trasferimento dei fondi che interviene tra le banche emittenti e la banca di affiliazione, poi dalla banca di affiliazione al conto di detto prestatore. In particolare, se è vero che, come menziona la Bookit nelle sue osservazioni scritte, il prestatore di un servizio di elaborazione tramite carta può impegnarsi nei confronti del suo acquirente e, se del caso, dell'entità per conto della quale egli realizza la vendita, alla corretta realizzazione di tale vendita e del relativo servizio di elaborazione del pagamento tramite carta e, dunque, alla soddisfacente esecuzione di detto servizio, tale responsabilità non implica che il predetto prestatore si assuma la responsabilità della realizzazione delle modifiche giuridiche ed economiche che sono idonee a caratterizzare un'operazione di pagamento o di giroconto esente.

51 Dall'insieme di tali elementi deriva che il prestatore di un servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, non partecipa in modo specifico ed essenziale alle modifiche giuridiche ed economiche che concretizzano il trasferimento della proprietà dei fondi interessati e che consentono, secondo la giurisprudenza della Corte, di caratterizzare un'operazione esente relativa ai pagamenti o ai giroconti ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, ma si limita ad eseguire modalità tecniche ed amministrative che gli consentono di raccogliere informazioni e di trasmetterle alla sua banca di affiliazione, nonché di ricevere, attraverso lo stesso mezzo, la comunicazione di informazioni che gli consentono di realizzare una vendita e di ricevere i corrispondenti fondi.

52 A tal riguardo è necessario ricordare che il carattere automatico di tale servizio e, segnatamente, il fatto che la trasmissione del file di saldo comporti l'attivazione automatica dei pagamenti o dei giroconti considerati, non può modificare la natura del servizio fornito e non ha nessuna incidenza, dunque, sull'applicazione dell'esenzione in esame (v., in tal senso, sentenza del 5 giugno 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punto 37).

53 Un servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale e che consiste, in sostanza, nello scambio di informazioni tra un professionista e la sua banca di affiliazione al fine di ricevere il pagamento di un bene o di un servizio offerto in vendita, non può rientrare nell'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA a favore delle operazioni relative ai pagamenti e ai giroconti.

54 Del resto, da un lato, un servizio di tal genere non può essere considerato nel senso che esso costituisce, di per sé, una operazione finanziaria ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), della direttiva IVA, a meno di non ritenere che ogni professionista che pone in essere le procedure necessarie al fine di ricevere un pagamento tramite carta di debito o carta di credito realizzi una operazione finanziaria ai sensi di tali disposizioni, il che priverebbe detta nozione del suo significato e contrasterebbe con il requisito dell'interpretazione restrittiva delle esenzioni dall'IVA.

55 Dall'altro, concedere l'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA a un servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, violerebbe le finalità perseguite dall'esenzione delle operazioni finanziarie, che mira a ovviare alle difficoltà collegate alla determinazione della base imponibile nonché dell'importo dell'IVA detraibile e a evitare un aumento del costo del credito al consumo (sentenza del 19 aprile 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punto 24, e ordinanza del 14 maggio 2008, Tiercé Ladbroke e Derby, C-231/07 e C-232/07, non pubblicata, EU:C:2007:332, punto 24).

56 Infatti, l'assoggettamento all'IVA di un servizio di elaborazione del pagamento tramite carta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, non presenta difficoltà di tal genere. In particolare, la base imponibile, che è rappresentata dal corrispettivo ricevuto a fronte di tale servizio, vale a dire la commissione fatturata all'acquirente del biglietto per il predetto servizio, può facilmente essere determinata e una tale operazione non comporta alcun accredito all'acquirente da parte del prestatore di detto servizio. Siffatto servizio non è destinato, dunque, ad essere esente ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

57 Alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni occorre rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA in esso prevista per le operazioni relative ai pagamenti e ai giroconti non si applica a un servizio detto «di elaborazione del pagamento tramite carta di debito o carta di credito», come quello di cui trattasi nel procedimento principale, effettuato da un soggetto passivo, prestatore di tale servizio, allorché una persona acquista, tramite detto prestatore, un biglietto del cinema che esso vende a nome e per conto di un'altra entità e che tale persona paga tramite carta di debito o carta di credito.

Sulle spese

58 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), 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'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto in esso prevista per le operazioni relative ai pagamenti e ai giroconti non si applica a un servizio detto «di elaborazione del pagamento tramite carta di debito o carta di credito», come quello di cui trattasi nel procedimento principale, effettuato da un soggetto passivo, prestatore di tale servizio, allorché una persona acquista, tramite detto prestatore, un biglietto del cinema che esso vende a nome e per conto di un'altra entità, indipendentemente dal fatto che tale persona paghi tramite carta di debito o carta di credito.

Firme