Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 23 dicembre 2015 [1]

Causa C-520/14

Gemeente Borsele
contro
Staatssecretaris van Financiën

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)]

«Normativa tributaria — Imposta sul valore aggiunto — Articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE — Soggetto passivo — Attività economica — Trasporto di allievi per conto di un comune — Contributo finanziario dei genitori al comune in funzione del loro reddito»

I – **Introduzione**

1. I comuni olandesi sembrano essere ben amministrati. In ogni caso, perlomeno alcune delle loro amministrazioni si preoccupano con manifesta frequenza di come poter risparmiare tasse nell'interesse dei loro cittadini. Dal momento che ciò non sempre avviene senza entrare in conflitto con l'amministrazione fiscale olandese, la Corte è già stata investita diverse volte di domande di pronuncia pregiudiziale concernenti l'interpretazione del diritto dell'Unione in materia di imposta sul valore aggiunto [2].

2. Il caso in esame verte sulla questione se il Comune di Borsele, avendo organizzato il trasporto di allievi alle loro scuole, eserciti un'attività soggetta ad IVA, come il comune auspicherebbe. Esso si propone infatti di risparmiare parti considerevoli dell'IVA versata per i servizi di imprese di trasporto incaricate dell'esecuzione del trasporto scolastico utilizzando il relativo diritto alla detrazione dell'IVA.

3. Sotto il profilo dell'IVA, occorre pertanto chiarire la questione se così operando il Comune di Borsele abbia esercitato un'«attività economica». In effetti la Corte si è già occupata a più riprese della definizione di tale nozione, in particolare in relazione ad attività statali o vicine allo Stato [3]. I parametri di valutazione fissati al riguardo nella giurisprudenza devono tuttavia essere ulteriormente precisati.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — V., in relazione alla detrazione dell'IVA, le sentenze Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263) sulla locazione di terreni sportivi; Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) sulla costruzione di un edificio da adibire a uffici, e la causa ancora pendente Gemeente Woerden (C-267/15), parimenti sulla costruzione di un edificio. V. inoltre le sentenze Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) sull'esenzione da imposta della cessione di un terreno edificabile, e Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) sulla tassazione della destinazione di un terreno sportivo.

3 — V. al riguardo le sentenze Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121); Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161); University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124); T-Mobile Austria e a. (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G e a. (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789); SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), nonché Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Contesto normativo**

4. La riscossione dell'IVA nell'Unione viene disciplinata dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [4] (in prosieguo: la «direttiva IVA»). La sesta direttiva [5], applicabile fino al 31 dicembre 2006, non è direttamente rilevante per la controversia principale. Tuttavia, poiché le disposizioni sono ampiamente coincidenti [6], nel caso in esame occorre prendere in considerazione anche la giurisprudenza elaborata dalla Corte in relazione alla sesta direttiva.

5. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA, inter alia, le «prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6. La persona del «soggetto passivo» viene definita dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA (ex articolo 4, paragrafi 1 e 2 della sesta direttiva), nei termini seguenti:«1. 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».

7. In relazione all'attività statale, l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA (ex articolo 4, paragrafo 5, commi da 1 a 3 della sesta direttiva) contiene un regime speciale:«1. 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».

8. Il menzionato allegato I alla direttiva IVA, cui rimanda l'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, indica, al n. 5, l'attività di «trasporto di persone».

III – **Procedimento principale**

9. Il procedimento principale riguarda il debito d'IVA del comune olandese di Borsele (in prosieguo: il «comune») per il mese di dicembre 2008, nonché i contributi dal fondo di compensazione IVA olandese spettanti al comune per il 2008.

4 — GU L 347, pag. 1.

5 — 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 L 145, pag. 1).

6 — V. considerando 3 della direttiva IVA.

10. Nell'anno scolastico 2008/2009 il comune ha organizzato il trasporto di taluni allievi, abitanti nel territorio comunale, verso le rispettive scuole. A tal fine esso incaricava diverse imprese di trasporto, che fatturavano al comune l'esecuzione dei trasporti includendo l'IVA. Il comune ha sostenuto al riguardo costi pari a EUR 458 231.

11. Il comune ha riscosso contributi dai genitori degli allievi, i quali dovevano richiedere il trasporto scolastico presso il comune. L'ammontare di tali contributi era determinato, nel caso di distanze fra 6 e 20 kilometri, sulla base del costo dei mezzi pubblici di trasporto per una distanza di 6 kilometri; nel caso di distanze superiori ai 20 kilometri, veniva inoltre preso in considerazione il reddito dei genitori. In definitiva, solo un terzo dei genitori ha versato contributi. Nel 2008 l'importo complessivo di tali contributi è stato pari a EUR 13 958.

12. Il comune è del parere che la sua attività nell'ambito del trasporto scolastico sia soggetta ad IVA. Pertanto, da un lato, esso ritiene di dover pagare l'IVA sui contributi di EUR 13 958 riscossi dai genitori; dall'altro, gli spetterebbe un diritto alla detrazione dell'IVA con riferimento alla quota di IVA di EUR 458 231 che gli era stata fatturata dalle imprese di trasporto per l'esecuzione del trasporto. Ne conseguirebbe quindi un rimborso dell'imposta a favore del comune. L'amministrazione tributaria olandese ritiene tuttavia che l'organizzazione del trasporto scolastico da parte del comune non sia soggetta ad IVA, in quanto essa non costituirebbe un'attività economica.

IV – **Procedimento dinanzi alla Corte**

13. Lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), chiamato nel frattempo a pronunciarsi sulla controversia, ritiene che la normativa dell'Unione in materia di IVA sia decisiva per la soluzione della controversia, e ha pertanto sottoposto alla Corte, in data 18 novembre 2014, le seguenti questioni ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

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. 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. 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.

14. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno depositato osservazioni scritte il Regno dei Paesi Bassi, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, nonché la Commissione europea. Inoltre, all'udienza del 26 novembre 2015 ha partecipato anche il comune.

V – **Valutazione giuridica**

15. Con le questioni poste il giudice del rinvio chiede in quale misura, il comune nel caso in esame abbia agito come soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, organizzando il trasporto scolastico descritto supra e sia pertanto soggetto ad IVA.

16. Conformemente al primo comma della menzionata disposizione ciò dipende da due fattori. In primo luogo, il comune dovrebbe aver esercitato un'«attività economica»; in secondo luogo, esso dovrebbe averlo fatto «in modo indipendente». Nel presente procedimento viene messo in discussione solo il primo di questi due requisiti, vale a dire se il comune, organizzando il trasporto scolastico, abbia esercitato un'attività economica.

17. Una definizione giuridica dell'attività economica è contenuta al secondo comma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA. Ai sensi di quest'ultimo, si considera attività economica – limitatamente a quanto rileva nella fattispecie in parola [7] – «ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate».

18. Tale definizione sembra prima facie alquanto restrittiva per il caso in esame. Sulla sola base della formulazione letterale, la possibilità di ritenere che un comune rientri in una delle categorie di imprenditori e professioni elencate appare dubbia. Tuttavia, la Corte, in una giurisprudenza costante, interpreta in maniera estensiva la nozione di attività economica [8], e tale interpretazione viene ulteriormente confermata, precisamente per il caso in esame, dal regime speciale per le attività statali contenuto all'articolo 13 della direttiva IVA.

19. L'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, stabilisce infatti che gli enti di diritto pubblico – di cui fanno espressamente parte anche i comuni – non sono considerati soggetti passivi qualora agiscano in quanto pubbliche autorità. Tale disposizione presuppone pertanto che anche lo Stato e i suoi diversi enti di diritto pubblico esercitino attività economiche ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, e possano dunque essere soggetti ad IVA. In relazione al caso in esame, in cui si tratta di un trasporto di persone a cura dell'autorità pubblica, ciò discende addirittura direttamente dall'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, in combinato disposto con l'allegato I, n. 5 della direttiva IVA. In forza di tali disposizioni gli enti di diritto pubblico – anche qualora essi agiscano in quanto pubbliche autorità ai sensi del primo comma del succitato articolo 13, paragrafo 1 – sono considerati soggetti passivi quando svolgono attività di trasporto di persone la cui portata non sia trascurabile.

20. Dalla disposizione menzionata da ultimo non può tuttavia desumersi che l'attività del trasporto di persone renda sempre un ente di diritto pubblico un soggetto passivo. La Corte ha infatti sottolineato ripetutamente che l'applicazione del regime speciale per le attività statali contenuto all'articolo 13 della direttiva IVA presuppone che lo Stato svolga, nel singolo caso concreto, un'attività economica [9]. Pertanto, solo qualora un ente pubblico si occupi del trasporto di persone che costituisce altresì un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, detto ente agisce come soggetto passivo, conformemente all'allegato I, n. 5, e all'articolo 13, primo paragrafo, terzo comma, della direttiva IVA stessa, quando esso effettua il trasporto di persone in quanto pubblica autorità.

21. Dal momento che quest'ultima disposizione sarebbe altrimenti priva di oggetto, è d'uopo in ogni caso desumerne, nel quadro del presente esame, che il trasporto statale di persone *può* costituire un'attività economica. Quando ciò possa tuttavia presumersi nel singolo caso concreto è una questione che deve essere chiarita nel prosieguo.

A – *Osservazioni preliminari in relazione alla ratio dell'imposizione dell'attività statale*

22. La presente causa offre l'occasione di svolgere alcune riflessioni di fondo sulle circostanze in presenza delle quali un'attività statale costituisce un'attività economica e può pertanto essere soggetta ad IVA.

7 — L'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA, menziona in particolare quale attività economica «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale», che non può tuttavia in alcun caso ricomprendere l'organizzazione del trasporto scolastico di cui trattasi.

8 — V., inter alia, sentenze Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 8); Commissione/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429, punto 26); University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punto 47); Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 34 e 37), e Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punto 31).

9 — Sentenze T-Mobile Austria e a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punto 48); Hutchison 3G e a. (C-369/04, EU:C:2007:382, punto 42); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 15); Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 53), e Commissione/Spagna (C-154/08, EU:C:2009:695, punto 99).

23. Come già rilevato in una precedente occasione dall'avvocato generale Jacobs in un altro contesto, la ratio dell'assoggettamento ad IVA di prestazioni statali non è evidente prima facie. Se diverse autorità statali sono beneficiarie e debitrici dell'IVA, si tratta, in ultima analisi, soltanto di un modo laborioso per ridistribuire le entrate all'interno dello Stato [10]. Così avviene anche nel caso in esame. Il vantaggio o lo svantaggio che il comune trae dall'imposizione sulla propria attività costituisce al contempo uno svantaggio o rispettivamente un vantaggio per il gettito fiscale percepito dall'amministrazione tributaria olandese. Per le finanze dello Stato olandese nel complesso è pertanto irrilevante se, nel caso in esame, l'attività del comune sia soggetta o meno ad IVA.

24. Come risulta tuttavia a contrario dal regime speciale previsto dall'articolo 13 della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione ha deciso di assoggettare in linea di principio ad IVA anche l'attività statale, a condizione che essa costituisca al contempo un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA. Vi sono due validi motivi a favore di tale scelta.

25. In primo luogo, l'imposizione sull'attività economica statale è intesa a prevenire distorsioni della concorrenza tramite l'IVA. Infatti, qualora le autorità statali fornissero prestazioni che si trovano in concorrenza con prestazioni di operatori economici privati, le autorità statali disporrebbero di un considerevole vantaggio concorrenziale se la loro attività non venisse parimenti assoggettata ad IVA. Tale motivo per l'imposizione dell'attività statale viene inoltre preso in considerazione anche nel regime speciale di cui all'articolo 13 della direttiva IVA. È vero che il primo comma di tale disposizione esenta dall'IVA l'attività economica dello Stato in quanto pubblica autorità; tuttavia, esso limita immediatamente tale eccezione tramite il secondo e il terzo comma, nella misura in cui sussista il rischio di distorsioni della concorrenza sul rispettivo mercato.

26. In secondo luogo, l'attività economica dello Stato deve essere tassata anche al fine di considerare nella maniera più completa possibile l'oggetto dell'IVA. Ai sensi il suo considerando 5, l'IVA applicabile deve essere riscossa «nel modo più generale possibile». In definitiva, sulla base del sistema di prelievo viene tassato, in linea di principio, solo il consumo finale [11], e, secondo la giurisprudenza, è solo il consumatore finale a dover essere gravato dell'imposta [12]. Qualora lo Stato fornisca prestazioni che comportano un siffatto consumo finale di beni, quel consumo finale garantito dallo Stato in conclusione non verrebbe tassato, perlomeno in parte, nel caso in cui l'attività economica statale non potesse essere del pari assoggettata ad IVA. Ciò è importante anche con riferimento alle risorse proprie dell'Unione, che provengono in parte dall'IVA [13].

27. Che l'assoggettamento ad IVA dell'attività statale non sia un'ovvietà, ma necessiti di una motivazione specifica, risulta chiaramente dalla giurisprudenza della Corte. Per verificare se nel singolo caso concreto un'attività statale o parastatale costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, la Corte utilizza parametri manifestamente più rigorosi rispetto alla verifica dell'attività di un privato [14]. Un siffatto approccio è giustificato. Nell'ambito di ciascuna verifica, infatti, i due motivi specifici appena illustrati relativamente alla necessità di tassare l'attività statale dovrebbero essere sempre presi in considerazione, al fine di assicurare che l'«autoimposizione» dello Stato abbia anche un senso nel singolo caso concreto.

10 — Paragrafo 12 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433).

11 — V. articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA.

12 — Sentenze Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 25), nonché Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34); v. anche sentenza Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21 e la giurisprudenza ivi citata) sul ruolo del soggetto passivo quale mero «collettor[e] d'imposta per conto dello Stato», nonché sentenza Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punto 47 e la giurisprudenza ivi citata) sulle caratteristiche essenziali dell'IVA.

13 — Articolo 2, paragrafo 1, lettera b) della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 163, pag. 17).

14 — Sentenze T-Mobile Austria e a. (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G e a. (C-369/04, EU:C:2007:382); SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), e Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 53); v. anche sentenze Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), e Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) in relazione all'imposizione di prestazioni sovvenzionate dallo Stato.

B – *Requisiti di un'attività economica*

28. Ciò premesso, occorre adesso chiarire se, nel caso in esame, l'organizzazione del trasporto scolastico da parte di un comune costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.

29. In via preliminare, resta ancora da esaminare la censura della Commissione secondo cui il comune potrebbe avere agito nell'ambito di un'attività economica solo qualora esso avesse fatturato l'IVA ai genitori degli allievi per l'organizzazione del trasporto scolastico. Ciò non sarebbe desumibile dalle informazioni del giudice del rinvio.

30. Tale valutazione della Commissione è tuttavia basata su un equivoco. La questione se una persona abbia agito nell'ambito di un'attività economica deve essere valutata a prescindere dalla circostanza se, in tale contesto, essa abbia fatturato o meno l'IVA. Piuttosto, occorre eventualmente verificare, viceversa, se essa abbia agito correttamente effettuando oppure omettendo tale fatturazione. Ciò dipende appunto, inter alia, dalla circostanza se la sua attività debba essere considerata un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA. Altrimenti, ogni soggetto passivo potrebbe sottrarsi ai propri obblighi tributari semplicemente non fatturando l'IVA ai propri clienti.

1. Prestazione di servizi

31. Il Regno dei Paesi Bassi mette in discussione la sussistenza di un'attività economica nel caso in esame anzitutto adducendo che, a suo avviso, il comune non ha affatto effettuato prestazioni di servizi nel senso di fatto generatore dell'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

32. Si deve senz'altro convenire con il Regno dei Paesi Bassi sul punto che non è dato rilevare un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, quando, in conseguenza di un'attività, non si configuri nessuno dei diversi fatti generatori dell'imposta di cui all'articolo 2 della direttiva IVA. In tal senso devono essere intesi anche i ripetuti riferimenti della Corte ai fatti generatori dell'imposta di cui all'articolo 2 nell'ambito dell'interpretazione dell'articolo 9 della direttiva IVA [15].

33. In effetti, nel caso in esame risulta da considerare solo il fatto generatore dell'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA, secondo il quale sono soggette ad IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso. Per potere ritenere sussistente un'attività economica del comune, è di conseguenza indispensabile che quest'ultimo abbia effettuato, nell'ambito dell'organizzazione del trasporto scolastico, prestazioni di servizi nel senso delle definizioni al riguardo applicabili di cui agli articoli 24 e 25 della direttiva IVA.

34. Nella misura in cui il Regno dei Paesi Bassi mette tuttavia in discussione l'esistenza di siffatte prestazioni di servizi adducendo che il comune, con l'organizzazione del trasporto scolastico, si limiterebbe ad adempiere un obbligo previsto dalla legge, è sufficiente richiamare l'articolo 25, lettera c) della direttiva IVA, ai sensi del quale una prestazione di servizi soggetta ad IVA può essere eseguita anche «a norma di legge». La Corte ha pertanto già stabilito che, per ritenere sussistente un'attività economica, il fatto che un'attività sia attribuita e disciplinata dalla legge per uno scopo di interesse generale è irrilevante [16].

15 — V. ad es. sentenza Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

16 — Sentenze Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 10), e Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 40).

35. Inoltre, il Regno dei Paesi Bassi ha nondimeno affermato che, nel caso in esame, i rapporti relativi alla prestazione sarebbero configurati diversamente rispetto alla descrizione fattane dal giudice del rinvio. Come risulterebbe dall'articolo 4 della legge olandese sull'insegnamento nella scuola elementare e dalle corrispondenti disposizioni di attuazione del comune, quest'ultimo non fornirebbe alcuna prestazione di servizi ai genitori degli allievi. I genitori, infatti, non sarebbero titolari di un diritto al trasporto dei loro figli nei confronti del comune, né gli verserebbero alcunché a siffatto titolo. Piuttosto, i genitori potrebbero esigere dal comune soltanto una partecipazione ai costi che essi stessi devono sostenere per il trasporto degli allievi.

36. Poiché nel contesto di un rinvio pregiudiziale la Corte non è tuttavia competente né a verificare le circostanze di fatto della controversia principale comunicate nella domanda di pronuncia pregiudiziale [17] né l'esattezza dell'interpretazione del diritto nazionale operata dal giudice del rinvio [18], ai fini della soluzione delle questioni pregiudiziali occorre partire dal presupposto che la configurazione dei rapporti di prestazione corrisponda a quanto comunicato dal giudice del rinvio. Secondo tali indicazioni, il comune stesso ha affidato l'incarico delle prestazioni di trasporto a diverse imprese di trasporto, provvedendo anche al pagamento. Detti servizi di trasporto sono stati messi a disposizione dal comune ai genitori degli allievi che ne hanno fatto richiesta. Per i medesimi il comune aveva quindi eventualmente diritto ad un contributo dei genitori.

37. Sulla base di tali informazioni del giudice del rinvio, il comune ha pertanto effettuato prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA, organizzando il trasporto scolastico. Il carattere economico della sua attività è, sotto questo profilo, di conseguenza pacifico.

2. Conseguimento di introiti

38. Secondo la giurisprudenza, un'attività deve però essere considerata economica solo se essa è esercitata al fine di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità [19].

39. La Corte ha talvolta espresso tali requisiti anche affermando che l'attività deve presentare un carattere stabile e deve essere svolta «a fronte di un corrispettivo» [20]. Anche in tal caso la Corte ha peraltro richiamato esplicitamente quanto previsto dall'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA, secondo il quale lo sfruttamento di un bene costituisce un'attività economica quando esso avviene «per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità» Tale requisito deve infatti valere non solo per lo sfruttamento di un bene bensì per l'insieme delle operazioni [21].

40. Nel caso in esame la stabilità dell'attività del comune è pacifica; controverso è invece se esso abbia organizzato il trasporto scolastico, ai sensi della giurisprudenza, per ricavarne introiti o a fronte di un corrispettivo.

41. Il Regno dei Paesi Bassi e la Commissione sono dell'avviso che la possibilità di ritenere sussistente un'attività economica del comune sia in ogni caso preclusa dalla circostanza che esso ha organizzato il trasporto scolastico non a titolo oneroso. I contributi versati dai genitori degli allievi al comune, infatti, non avrebbero alcun nesso con i costi della prestazione del servizio. Essi richiamano, al riguardo, una

17 — V., ex multis, sentenza Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 53).

18 — V., ex multis, sentenza Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, punto 13 e la giurisprudenza ivi citata).

19 — V. sentenza Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punto 18).

20 — Sentenze Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 18), e Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 37); v. già sentenza Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) in relazione all'articolo 4 della seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 71, pag. 1303).

21 — Sentenza Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 18); v. anche sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 37), che sotto questo profilo fa riferimento a siffatta sentenza.

sentenza emessa in relazione ad una controversia fra la Commissione e la Finlandia, nella quale la Corte ha negato che un'attività statale rivestisse carattere economico in quanto per la medesima veniva pretesa, rispetto al valore reale delle prestazioni di servizi, solo una remunerazione parziale, il cui ammontare dipendeva dai redditi e dal patrimonio del suo beneficiario [22].

42. Per contro, il Regno Unito ravvisa in tale sentenza una contraddizione rispetto alla sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, nella quale la Corte ha dichiarato esplicitamente che anche una remunerazione inferiore al prezzo di costo può portare a ritenere sussistente un negozio a titolo oneroso [23].

a) Il nesso fra corrispettivo e conseguimento di introiti

43. Le diverse tesi richiamate mostrano che le summenzionate sentenze della Corte necessitano anzitutto di una valutazione nel rispettivo specifico contesto per evitare malintesi.

44. Occorre infatti distinguere fra il conseguimento di introiti, richiesto dall'articolo 9, paragrafo 1, e l'onerosità di una singola prestazione di servizi o cessione di un bene, quale presupposto per la loro imponibilità ai sensi dell'articolo 2, e da cui risulta al contempo la base imponibile dell'imposta ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA.

45. Per quanto attiene all'accertamento dell'onerosità di una prestazione di servizi in relazione al fatto generatore dell'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, la Corte ha in effetti chiarito in maniera inequivocabile, nella sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, che la prestazione di un servizio o la cessione di un bene avviene «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1 della direttiva IVA anche quando venga preteso un prezzo inferiore al prezzo di costo [24]. Non vi è nemmeno motivo per non assoggettare ad IVA vendite inferiori al prezzo di costo che, in presenza di determinate circostanze, sono necessarie e razionali nella vita economica. Né tantomeno può comportare un'esenzione dall'IVA una politica dei prezzi che, in una qualsivoglia forma, tenga conto del reddito o del patrimonio di un cliente, come avviene ad esempio nell'attività economica nel caso di sconti per studenti o pensionati.

46. Lo stesso vale indubbiamente per la determinazione del corrispettivo nell'ambito della base imponibile dell'IVA. Secondo una giurisprudenza costante, il «corrispettivo» decisivo ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA costituisce un «valore soggettivo», vale a dire il valore realmente ricevuto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi [25]. La Corte pone in tal modo in evidenza che l'imposta viene calcolata sempre sulla scorta del corrispettivo nel singolo caso concreto, e non invece del valore «oggettivo» del servizio prestato o del bene ceduto. Ciò si evince manifestamente a contrario anche da quanto previsto dall'articolo 80 della direttiva IVA, che consente agli Stati membri, in determinati casi, di fare riferimento come base imponibile, invece che al corrispettivo realmente ricevuto, al valore di mercato oggettivo della prestazione [26].

47. Per contro, al fine di stabilire se un'attività debba essere considerata economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, valgono altri parametri.

48. È vero che la Corte, nella summenzionata sentenza Commissione/Finlandia, con riferimento all'articolo 9, paragrafo 1, sembra aver verificato il requisito consistente nella necessità che lo Stato abbia esercitato la propria attività «a fronte di un corrispettivo», e quindi per ricavarne introiti, ricorrendo ai fatti generatori dell'imposta di cui all'attuale articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c) della

22 — Sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punti da 47 a 51).

23 — Sentenza Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punto 22).

24 — Sentenza Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punti da 22 a 24).

25 — V., ex multis, sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punto 13); Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punto 21), nonché Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 33).

26 — Si tratta del cosiddetto valore normale, definito all'articolo 72 della direttiva IVA.

direttiva IVA [27]. Come tuttavia risulta dal testo della versione francese, lingua in cui è stata deliberata la sentenza, la Corte non parte affatto dal presupposto di un'identità della nozione di corrispettivo nelle due disposizioni [28]. Piuttosto, nel definire un'attività economica la Corte parla – in taluni casi – soltanto di «corrispettivo» dell'attività, in quanto il presupposto di un'attività economica è, come si è visto, il conseguimento di introiti. Questi ultimi non possono cionondimeno essere realizzati se un'attività viene esercitata esclusivamente a titolo non oneroso [29].

49. Tuttavia, quando la Corte, nell'ambito dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, parla, nella sentenza Commissione/Finlandia, di «corrispettivo», non intende dire esattamente lo stesso di quando, nella sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, interpreta la nozione di «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA. Anche se sono spesso da attendersi i medesimi risultati, è d'uopo osservare una rigorosa separazione fra la determinazione del corrispettivo ai fini dell'articolo 2, da un lato, e il conseguimento di introiti che deve essere esaminato nell'ambito dell'articolo 9 della direttiva IVA, dall'altro. In tale modo vengono meno anche le asserite contraddizioni all'interno della giurisprudenza della Corte [30].

50. In sintesi, si può affermare che, da un lato, ogniqualvolta per un'attività *non* viene richiesto un corrispettivo ai sensi dei fatti generatori dell'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 1 della direttiva IVA, non sussiste neanche un'attività economica, in quanto con l'attività non vengono ricavati introiti ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA. D'altro lato, tuttavia, secondo la giurisprudenza, la circostanza che un soggetto passivo, nell'ambito di un'attività, richieda un corrispettivo nel senso dei fatti generatori dell'imposta, non è sufficiente ai fini della constatazione, necessaria nell'ambito dell'articolo 9, paragrafo 1 della direttiva IVA, che la sua attività viene esercitata anche per ricavarne introiti, e quindi per presumere la sussistenza un'attività economica [31].

b) Conseguimento di introiti nel caso in esame

51. Analogamente, nel caso in esame è ora d'uopo verificare se il comune gestisse l'organizzazione del trasporto scolastico per ricavarne introiti.

– Corrispettivo nel senso del fatto generatore dell'imposta

52. Tale aspetto non può essere anzitutto negato sulla base del rilievo che il comune, per la sua attività, non avrebbe preteso alcun corrispettivo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA. Nella fattispecie si verifica, infatti, il contrario.

27 — Sentenza Commissione/Finlandia, (C-246/08, EU:C:2009:671, punti da 42 a 51); v. parimenti già sentenza Commissione/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424, punti da 32 a 36).

28 — V. la versione francese della sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 37), la quale, in relazione alla determinazione di un'attività economica, parla di «effectuée contre une rémunération», che non coincide con l'espressione «à titre onéreux» contenuta all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a)-c), della direttiva IVA; v. parimenti Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 18).

29 — V. in tal senso già sentenza Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punto 12).

30 — V. supra, paragrafi 41 e 42.

31 — V. in tal senso sentenze Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 21), e Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 38).

53. Una prestazione effettuata a titolo oneroso nel senso dei fatti generatori dell'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA, presuppone infatti unicamente, secondo una giurisprudenza costante, l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo [32]. A tal fine è necessario soltanto che tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale abbia luogo lo scambio di prestazioni [33], nonché la condizione della reciprocità di prestazione e di corrispettivo [34].

54. Dato che un terzo dei genitori deve versare contributi per il trasporto scolastico, siffatti requisiti vengono manifestamente soddisfatti. Come si evince inoltre dalla sentenza Hotel Scandic Gåsabäck menzionata in precedenza, la circostanza che il comune abbia preteso controprestazioni inferiori al prezzo di costo non osta alla possibilità di ritenere sussistente un corrispettivo in tali casi [35]. Pertanto, il comune non gestisce l'organizzazione del trasporto scolastico a titolo esclusivamente non oneroso.

– Conseguimento di introiti in senso stretto

55. Come fatto presente, l'esistenza di un corrispettivo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, non è tuttavia sufficiente per stabilire, in relazione ad un'attività, che essa viene esercitata, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA, per ricavarne introiti.

56. Un'attività intesa al conseguimento di introiti sembra dubbia, nella specie, in particolare in quanto la Corte, nella sentenza Commissione/Finlandia, ha negato l'esistenza di un'attività economica di autorità statali nel settore dei servizi di assistenza legale sulla base del rilievo che per l'attività veniva pretesa unicamente una remunerazione parziale, dipendente dal reddito e dal patrimonio del beneficiario dei servizi. La situazione che caratterizza il caso in esame sembra difatti analoga.

57. La Corte, peraltro, in tale sentenza si è basata principalmente sul fatto che la remunerazione richiesta corrispondeva sempre solo ad una parte dell'onorario fissato in via generale dalla legge per i servizi di assistenza legale [36]. Nel caso in esame non sembra tuttavia esservi un prezzo di trasporto generale fissato per legge.

58. La Corte sembra aver ritenuto tuttavia parimenti determinante, inoltre, la circostanza che l'importo della remunerazione dipendeva dal reddito e dal patrimonio del beneficiario dei servizi di assistenza legale [37]. Nel caso in esame un siffatto nesso di dipendenza sussiste perlomeno parzialmente in relazione al reddito dei genitori.

59. Nella sentenza in parola la Corte ha ritenuto altresì che l'assenza di carattere economico dell'attività fosse confermata dal fatto che gli introiti coprivano solo una frazione dei costi sorti per i servizi di assistenza legale [38]. Lo stesso avviene nel caso in esame. Il comune riceve nel complesso dai genitori solo una remunerazione parziale pari a circa il 3% dei costi da esso sostenuti per la messa a disposizione del trasporto scolastico.

32 — V. ex multis sentenza Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punto 37 e la giurisprudenza ivi citata).

33 — V., inter alia, sentenze Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14); MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punto 47), e Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punto 29).

34 — V., inter alia, sentenze Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punti da 13 a 20), e Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punti da 12 a 17); v. parimenti le conclusioni dell'avvocato generale Stix-Hackl nella causa Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, paragrafo 32).

35 — Sentenza Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punti da 22 a 24).

36 — Sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 47).

37 — Sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 48).

38 — Sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 50).

60. Sebbene, dunque, taluni parallelismi fra i due casi siano innegabili, non si può tuttavia trascurare tout court la circostanza che, nel caso in esame, l'attività del comune viene esercitata – perlomeno anche – per ricavarne introiti. Non si deve difatti confondere, in particolare, la realizzazione di introiti con l'intenzione di realizzare profitti, la quale, secondo la giurisprudenza, non costituisce affatto un presupposto per potere ritenere sussistente un'attività economica [39].

61. Ciò che la Corte non ha effettivamente affermato in maniera esplicita nella sentenza Commissione/Finlandia, ma che si trovava cionondimeno, in definitiva, alla base della sua decisione, è tuttavia l'assenza di uno specifico requisito implicito di un'attività per il conseguimento di introiti ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA: la partecipazione al mercato.

– Partecipazione al mercato

62. La Corte ha difatti negato, già nella sentenza SPÖ Landesorganisation Kärnten, l'esistenza di un'attività ai fini del conseguimento di introiti ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA, in base al rilievo che tale organizzazione subordinata di un partito politico non partecipava, con la sua attività, ad un mercato [40]. Parimenti, essa ha in ultima analisi negato, in ulteriori decisioni, l'esistenza di un'attività economica di autorità statali, in quanto non era dato rilevare una siffatta partecipazione al mercato [41].

63. Tale requisito della partecipazione al mercato viene confermato e integrato dal fatto che la Corte, ai fini dell'accertamento di un'attività economica, verifica talvolta se un'attività venga esercitata in maniera identica al modo in cui viene di solito esercitata un'attività economica corrispondente. In particolare, si esige al riguardo un raffronto con l'attività abituale delle categorie professionali menzionate all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, prima frase, della direttiva IVA [42].

64. Una siffatta tipica partecipazione al mercato da parte del comune non è tuttavia ravvisabile nel caso in esame. Con la sua attività il comune non offre prestazioni sul mercato generale dei servizi di trasporto. Esso si presenta piuttosto esso stesso quale consumatore finale dei servizi di imprese di trasporto, mettendo a disposizione dei genitori degli allievi i servizi di trasporto di queste ultime solo nell'ambito di un'attività di servizio pubblico, anche se a siffatto titolo esso percepisce in parte un contributo finanziario.

65. Ciò è dimostrato in particolare dalla circostanza che il comune, riscuotendo contributi sulle prestazioni offerte, recupera solo una percentuale esigua dei costi delle prestazioni che ha effettuato. Un siffatto comportamento è atipico per un operatore del mercato.

39 — V., in tal senso, sentenza Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punto 25); ciò risulta in maniera univoca anche dalle disposizioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere l) e m), nonché dall'articolo 133, lettera a), della direttiva IVA, che si rivolgono in maniera specifica ad organismi senza fini di lucro.

40 — Sentenze SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punti 21 e 24).

41 — Sentenze T-Mobile Austria e a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punto 42), e Hutchison 3G e a. (C-369/04, EU:C:2007:382, punto 36); v., in tal senso, anche sentenza Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 19).

42 — Sentenze Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 28); Słaby e a. (C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punti da 39 a 41); Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punto 21), e Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punto 24).

66. Al riguardo, già in una giurisprudenza risalente la Corte ha affermato chiaramente che sussiste un certo nesso fra l'*ammontare* di un corrispettivo e l'esistenza di un'attività economica [43]. Esattamente detto nesso è stato confermato dalla Corte anche nella sentenza Commissione/Finlandia [44]. Difatti, un'attività che, nel normale regime di IVA, può dare luogo, a causa della struttura di singoli costi e prezzi, soltanto a rimborsi di imposta, non comporta una tassazione del valore aggiunto eponimo, in quanto, da un punto di vista strutturale, un siffatto valore non può affatto essere prodotto.

67. Nel caso di specie la tassazione dell'organizzazione comunale del trasporto scolastico non è necessaria nemmeno per uno dei due motivi menzionati in precedenza relativamente all'inclusione dell'attività statale nell'ambito di applicazione dell'IVA [45].

68. In primo luogo – sebbene ciò debba essere in definitiva accertato dal giudice del rinvio, trattandosi di una questione di fatto – non sono ravvisabili distorsioni della concorrenza a causa della mancata riscossione dell'IVA. L'eventuale decisione dei genitori di non avvalersi dei servizi di imprese di trasporto private per il trasporto scolastico stante l'esistenza di servizi di trasporto del comune, si fonda non su un mancato assoggettamento all'IVA, bensì sul fatto che il comune – ammesso che li richieda – riscuote dai genitori contributi che sembrano essere a priori inferiori ai prezzi di mercato di servizi di trasporto equiparabili. L'imposizione su tale attività condurrebbe invece all'ulteriore peggioramento della situazione concorrenziale dei privati, in quanto il comune, a causa di un'eccedenza di IVA strutturale che verrebbe a crearsi in maniera duratura, potrebbe ridurre in misura ancora maggiore i contributi dei genitori.

69. In secondo luogo, l'oggetto dell'IVA sotto forma di tassazione del consumo finale può essere coperto in maniera sufficiente, nel caso in esame, solo se l'attività del comune *non* viene tassata. Qualora, infatti si assoggettasse ad IVA l'organizzazione del trasporto scolastico da parte del comune, per la cui esecuzione esso si avvale di imprese di trasporto esterne, a causa della detrazione verrebbe in definitiva riscossa soltanto un'imposta sulla base imponibile dei contributi che i genitori sono tenuti a pagare. Detti contributi corrispondono tuttavia solo ad una frazione esigua del prezzo di mercato di tali servizi di trasporto, dal momento che i contributi in parola costituiscono nel complesso solo il 3% dei costi generati dall'esecuzione esternalizzata del trasporto. In ultima analisi, il consumo finale di tali servizi di trasporto verrebbe sostanzialmente esentato dall'IVA. Per evitare una siffatta situazione ed assoggettare ad IVA i servizi di trasporto al loro prezzo di mercato, la tassazione definitiva deve avvenire già a livello delle prestazioni a monte del comune. Ciò presuppone che l'organizzazione del trasporto scolastico da parte del comune *non* costituisca un'attività economica.

– Valutazione globale o caso per caso

70. Nella prospettiva di una valutazione caso per caso il Regno Unito ha peraltro proposto che vengano in ogni caso considerati attività economica i trasporti del comune per i quali esso percepisce dai genitori un contributo pari perlomeno approssimativamente al prezzo di mercato.

71. È vero che il requisito della partecipazione al mercato di un'attività statale deve, in linea di principio, essere accertato per l'attività nel suo complesso, e non richiede una valutazione di ciascuna singola operazione. Cionondimeno, il motivo alla base della tassazione dell'attività statale, consistente nel prevenire distorsioni della concorrenza, può obbligare, nel singolo caso concreto, a scindere un'attività distinguendo una parte economica e una parte non economica.

43 — Sentenza Commissione/Francia (50/87, EU:C:1988:429, punto 21).

44 — Sentenza Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 50).

45 — V. supra, paragrafi 25 e 26.

72. Di conseguenza, il giudice del rinvio dovrà inoltre verificare in che misura proprio la mancata riscossione dell'IVA nel caso in esame possa comportare, nel caso di singoli servizi di trasporto, una distorsione della concorrenza nei confronti di offerenti privati di servizi di trasporto. Al riguardo devono essere sempre presi in considerazione anche gli effetti della detrazione dell'IVA.

73. Una differenziazione fra una parte economica e una parte non economica dell'attività del comune non risulta tuttavia necessaria qualora nel caso in esame si riscontrasse unicamente un numero trascurabile di singoli casi concreti nei quali la mancata tassazione del trasporto scolastico comunale comporterebbe una distorsione della concorrenza. Il che corrisponde difatti alle valutazioni che risultano dalla disciplina speciale per attività statali di cui all'articolo 13, paragrafo 1, comma 2 e 3 della direttiva IVA [46].

– Conclusione intermedia

74. In conclusione, si deve tuttavia rilevare anzitutto – fatta salva la verifica della situazione concorrenziale da parte del giudice del rinvio –, che l'organizzazione del trasporto scolastico da parte del comune non è intesa al conseguimento di introiti ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.

C – *Conclusione*

75. Nel caso in esame, pertanto, il comune – sempre fatta salva la verifica della situazione concorrenziale da parte del giudice del rinvio – non esercita, attraverso l'organizzazione del trasporto scolastico, un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA. Nell'ambito di tale attività esso non deve di conseguenza essere considerato un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA.

VI – **Conclusione**

76. Propongo quindi alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) nei seguenti termini:

Un comune che, come nel caso di cui al procedimento principale, organizza un trasporto scolastico avvalendosi di imprese di trasporto esterne e riceve dai genitori degli allievi contributi pari unicamente al 3% dei costi dell'esecuzione del trasporto, non agisce quale soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/1128/CE. Nella misura in cui il giudice del rinvio dovesse tuttavia riscontrare distorsioni della concorrenza in relazione ad un numero non trascurabile di singole prestazioni di trasporto, il comune agirebbe in tal caso quale soggetto passivo.

46 — V. riguardo a siffatte valutazioni, in particolare, sentenza of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505).