Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATA GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 13 febbraio 2025 [1]

Causa C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
contro
P.S.A.

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Prestazione di servizi a titolo oneroso – Base imponibile – Compensazione a copertura delle perdite – Sovvenzioni direttamente connesse al prezzo – Prestazione di servizi sovvenzionata di un terzo nel pubblico interesse – Rapporto giuridico e nesso diretto tra servizio e corrispettivo – Corrispettivo da parte di terzi»

I. Introduzione

1. Nel presente procedimento, la Corte è investita della questione fondamentale relativa al trattamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), della sovvenzione corrisposta da un ente pubblico ad un soggetto passivo nell'interesse pubblico (nella fattispecie, la fornitura di un servizio di trasporto pubblico collettivo). Se la sovvenzione costituisce parte del corrispettivo per la prestazione del soggetto passivo all'ente erogatore o ai suoi clienti, il soggetto passivo è tenuto a versare l'IVA sulla sovvenzione (o quest'ultima deve essere corrispondentemente più elevata). Se, invece, la sovvenzione non costituisce una parte del corrispettivo per una prestazione (a favore dell'ente erogatore o dei clienti), bensì una sovvenzione generale a favore del soggetto passivo, non vi è operazione imponibile e l'IVA non è quindi dovuta.

2. Il confine tra le due situazioni non è sempre facilmente individuabile e la Corte è già stata chiamata a pronunciarsi sulla questione in diversi procedimenti [2]. Nel presente procedimento pregiudiziale, la Corte è ora chiamata a pronunciarsi sulla prevista sovvenzione per un'impresa di trasporto pubblico collettivo che riceve una compensazione a copertura delle perdite derivanti dalla fornitura dei servizi di trasporto. Tale pagamento non è calcolato in funzione del numero di

[1] Lingua originale: il tedesco.

[2] Sentenze del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847), del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444), del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), del 13 giugno 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369), del 18 dicembre Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), e dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

utenti, bensì in modo forfettario, sulla base dei veicoli-km offerti. Al riguardo, la Corte ha la possibilità di sviluppare ulteriormente i criteri per distinguere una sovvenzione *per una* prestazione, da una sovvenzione generale, *indipendente da una* prestazione.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. Il contesto normativo dell'Unione è costituito dalla direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»)[3]. L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(…)

c) 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 73 della direttiva IVA riguarda la base imponibile e recita come segue:

«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».

B. Diritto polacco

5. La Polonia ha recepito la direttiva IVA con la legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz.U. del 2011, n. 177, posizione 1054, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

6. L'articolo 29a, paragrafo 1, di tale legge stabilisce, sostanzialmente, che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per la vendita da parte dell'acquirente, del destinatario del servizio o di un terzo, compresi i sussidi, le sovvenzioni e altri pagamenti supplementari di carattere simile aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo.

7. Esiste inoltre la legge del 16 dicembre 2018 sul trasporto pubblico collettivo (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz.U. del 2018 posizione 2016 e successive modifiche), il cui articolo 50, paragrafo 1, punto 2, lettera c), dispone che il finanziamento dei servizi di trasporto

[3] Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) nella versione vigente modificata da ultimo dalla direttiva (UE) 2022/890 del Consiglio del 3 giugno 2022 (GU 2022, L 155, pag. 1).

pubblico di interesse generale può consistere, in particolare, nel pagamento all'operatore di una compensazione per i costi sostenuti in relazione alla fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo da parte dell'operatore.

III. Fatti e procedimento pregiudiziale

8. La P.S.A. (in prosieguo: la «società») ha presentato all'autorità tributaria un'istanza di interpello relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

9. La società è un'impresa che esercita un'attività economica. Secondo il giudice del rinvio, essa non alcun legame, né attraverso partecipazioni né attraverso persone, con gli enti locali, ossia non è un operatore interno ai sensi del regolamento (CE) n. 1370/2007 [4]. Con ciò si intende certamente che la società è un'impresa privata indipendente.

10. La società tiene una contabilità completa, è soggetta all'imposta sulle società ed è un soggetto passivo dell'IVA. Essa esercita principalmente attività di trasporto di passeggeri. A seguito dell'entrata in vigore del regolamento (CE) n. 1370/2007 e della legge sul trasporto pubblico collettivo, la società sta valutando la possibilità di concludere con enti locali contratti di servizio di trasporto pubblico terrestre ai sensi dei quali a quest'ultima verrebbe versata una compensazione prevista dall'articolo 50, paragrafo 1, punto 2, lettera c), della legge sul trasporto pubblico collettivo. La società agirebbe in qualità di operatore, mentre la controparte contrattuale sarebbe l'organizzatore del trasporto pubblico collettivo.

11. Nell'ambito della sua attività di trasporto pubblico collettivo, la società percepirebbe i proventi dalla vendita di biglietti, con i quali coprirebbe i costi dell'attività di trasporto. I prezzi dei biglietti verrebbero fissati alternativamente: 1) dall'organizzatore del trasporto pubblico collettivo con delibere adottate dalle autorità competenti, o 2) dall'organizzatore mediante la stipula di un contratto tipo per la fornitura di servizi di trasporto pubblico terrestre.

12. La società percepirebbe i proventi dalle seguenti fonti:

1. i proventi derivanti dalla vendita dei biglietti e da altre tariffe soggette all'IVA (di norma, all'aliquota dell'8%);

2. la compensazione, che è di carattere oggettivo ed è soggetta all'IVA (8%), per i proventi non percepiti a causa dell'applicazione delle tariffe di trasporto ridotte previste dalla legge;

3. la compensazione per i proventi non percepiti a causa dell'applicazione delle tariffe di trasporto ridotte stabilite nell'ambito di competenza dell'organizzatore;

4. altri proventi (ad esempio, la messa a disposizione di spazi pubblicitari); resta fermo che le fonti di proventi di cui ai punti da 2 a 4 possono sussistere simultaneamente, parzialmente, o non sussistere affatto, a seconda del contenuto di un determinato contratto o delle disposizioni di legge pertinenti.

[4] Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2007, relativo ai servizi pubblici di trasporto di passeggeri su strada e per ferrovia, e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 1191/69 e (CEE) n. 1107/70 (GU 2007, L 315, pag. 1).

13. Il finanziamento dei servizi di trasporto pubblico con tali introiti non coprirebbe i costi dell'attività di trasporto svolta, quindi la società riceverebbe una compensazione dall'organizzatore per coprire le perdite derivanti dalla fornitura dei suddetti servizi. L'importo della compensazione non può superare l'importo corrispondente all'effetto finanziario netto della fornitura di servizi di trasporto urbano calcolato conformemente al regolamento n. 1370/2007.

14. Il contratto con l'organizzatore specificherebbe le regole dettagliate per il calcolo dell'effetto finanziario netto del servizio, le modalità di pagamento della compensazione nonché l'importo massimo della compensazione per un determinato periodo. Un effetto finanziario negativo costituisce la base per la compensazione. La compensazione non inciderebbe sul prezzo del biglietto, ossia sul prezzo del servizio prestato. Essa ha carattere generale, costituisce un sostegno finanziario ai costi complessivi dell'attività di trasporto prestata conformemente al contratto.

15. La società ha chiesto all'autorità tributaria, tra l'altro, se tale compensazione (in prosieguo: la «sovvenzione») costituisca il fatturato soggetto all'IVA ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA. Secondo la società, la sovvenzione non aumenterebbe la base imponibile ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in quanto non avrebbe un'incidenza diretta sul prezzo del servizio di trasporto pubblico collettivo prestato.

16. Nella decisione emessa su interpello del 14 maggio 2019, l'autorità ha ritenuto errata tale posizione ed ha affermato che la società, esercitando le attività descritte nell'istanza che rientrano nella definizione di attività economica di cui all'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA, opera in qualità di soggetto passivo IVA. L'autorità ha concluso che tale sovvenzione costituirebbe un pagamento supplementare ai sensi dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA, il quale avrebbe un'incidenza diretta sul prezzo dei servizi forniti.

17. Con sentenza del 26 novembre 2019, il giudice di primo grado ha annullato la decisione emessa su interpello impugnato. Nella motivazione, il giudice ha concluso che dall'istanza risulterebbe che la sovvenzione non inciderebbe sul prezzo del biglietto (prezzo del servizio), in quanto le tariffe sarebbero fissate dall'organizzatore. Esso ha escluso l'esistenza di un nesso inequivocabile e chiaramente percepibile tra il prezzo dei servizi di trasporto prestati e la sovvenzione. L'amministrazione finanziaria ha invece impugnato la sentenza.

18. Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) investito della controversia ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

Se l'articolo 73 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che una compensazione come quella descritta nell'istanza di interpello, corrisposta da un ente locale ad un soggetto distinto (operatore) per la fornitura di servizi di trasporto pubblico collettivo, rientri nella base imponibile di cui alla citata disposizione.

19. Hanno presentato osservazioni scritte in relazione a tale questione nel procedimento dinanzi alla Corte l'amministrazione finanziaria polacca, la Repubblica di Polonia, l'Ungheria e la Commissione europea. In forza dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha rinunciato a tenere un'udienza.

IV. Valutazione giuridica

A. Sulla questione pregiudiziale e sul metodo dell'analisi

20. Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio desidera sapere, in sostanza, in base a quali criteri il pagamento di una sovvenzione (nella fattispecie sotto forma di compensazione a copertura delle perdite) debba essere incluso nella base imponibile di un'operazione imponibile e soggetta ad imposta, resa dal beneficiario della sovvenzione, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA.

21. Il fatto che un ente locale (in prosieguo: l'«ente erogatore») versi una compensazione a copertura dei costi nell'interesse pubblico (nella fattispecie, nell'interesse del mantenimento di un servizio di trasporto pubblico collettivo) non è inusuale, dal momento che esso ha un certo interesse (pubblico) in tal senso.

22. L'inclusione generale di tutte le sovvenzioni pubbliche nella base imponibile IVA avrebbe come conseguenza che ogni sovvenzione sarebbe ridotta dell'importo dell'IVA da versare, poiché il destinatario non potrebbe più utilizzare tale parte per l'obiettivo del finanziamento, oppure, l'importo della sovvenzione dovrebbe essere aumentato dell'importo dell'IVA, cosa non sempre possibile in tempi di ristrettezze di bilancio pubblico. È probabilmente anche per questo motivo che vi è accordo sul fatto che non ogni pagamento effettuato nell'interesse pubblico da una pubblica autorità a un'impresa deve essere considerato un corrispettivo rilevante ai fini dell'IVA per una cessione di beni o una prestazione di servizi assoggettata ad IVA [5].

23. Anche dalla formulazione dell'articolo 73 della direttiva IVA emerge chiaramente che non tutte le sovvenzioni rientrano nella base imponibile dell'IVA. Piuttosto, vi rientrano solo le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni. Al riguardo, occorre distinguere tra sovvenzioni irrilevanti ai fini dell'IVA e sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni. Queste ultime possono anche essere considerate un corrispettivo (nella fattispecie, di un terzo, nella figura dell'ente erogatore).

24. Tuttavia, dalla motivazione del giudice del rinvio nella domanda di pronuncia pregiudiziale emerge chiaramente che esso potrebbe eventualmente anche ritenere che si tratti di una prestazione diretta della società all'ente erogatore (fornitura di un servizio di trasporto pubblico collettivo). Anche in questo caso, la sovvenzione dovrebbe essere considerata un corrispettivo di una prestazione imponibile e soggetta ad imposta. Di conseguenza, il giudice del rinvio desidera sapere, in sostanza, se la sovvenzione rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) (prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso) o dell'articolo 73 (corrispettivo di un terzo, comprese le sovvenzioni), della direttiva IVA.

25. La Corte ha già cercato a più riprese di elaborare criteri per tale interpretazione. Ad esempio, i pagamenti dei membri ad un'associazione a fini di promozione [6], così come le sovvenzioni agli agricoltori per l'abbandono della produzione lattiera [7] o il mancato raccolto, non sono stati

[5] V., *ex multis*, le sentenze in cui la Corte ha respinto tale tesi: sentenze del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444), del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), e dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[6] Sentenza dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[7] Sentenza del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

considerati [8] dalla Corte come corrispettivo per una cessione di beni o la prestazione di un servizio. Lo stesso vale per la sovvenzione a una rete televisiva pubblica per il mantenimento della sua programmazione [9]. Per contro, la Corte ha ritenuto possibile la sussistenza di un corrispettivo qualora esista un nesso determinato tra la sovvenzione e il prezzo di una prestazione fornita a un terzo [10]. Ciò è stato confermato nel caso di una sovvenzione di 10 lire sterline (GPB) per ogni consulenza in materia energetica prestata [11] e dei contributi di un fondo di esercizio per cessioni concrete effettuate da un'organizzazione di produttori ai propri membri [12], ma non nel caso di una sovvenzione a produttori di foraggi essiccati per poter produrre ai prezzi del mercato mondiale [13].

26. Il punto di partenza per rispondere alla questione se l'attività sovvenzionata della società possa, nella fattispecie, configurare una prestazione a titolo oneroso è, come spesso accade, la natura dell'IVA quale imposta generale sui consumi (v., sul punto, sub B.1.). Successivamente, esporrò i criteri necessari ai sensi della direttiva IVA per rispondere a tale questione (v., sul punto, sub B.2.), al fine di poter fornire una risposta utile nel caso concreto (v., sul punto, sub B.3.).

B. Sulla distinzione tra una sovvenzione irrilevante ai fini dell'IVA e un corrispettivo rilevante ai fini dell'IVA

1. Natura dell'IVA

27. Per sua natura, l'IVA è un'imposta generale sui consumi volta a tassare le spese (solitamente un pagamento in denaro) sostenute dal destinatario di una cessione di beni o di una prestazione di servizi [14], che il prestatore riceve dal destinatario. Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, tale importo è esteso alle spese sostenute da un terzo. Di conseguenza, vi rientra anche il corrispettivo che il prestatore riceve da un terzo «per tali operazioni». Tuttavia, in entrambi i casi, deve trattarsi di un corrispettivo relativo a un'operazione effettuata da chi riceve il pagamento in denaro, nella fattispecie la società.

28. La definizione di operazione imponibile è contenuta nell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA. Ai sensi di tale disposizione, sono soggette all'IVA le operazioni seguenti: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate all'interno di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. In particolare, dalla definizione di cessione di cui all'articolo 14 della direttiva IVA («trasferimento del potere») risulta chiaramente che (nel caso della cessione di un bene) il prestatore deve conferire al destinatario un beneficio concreto e consumabile. Si tratta quindi di tassare un trasferimento a titolo oneroso di beni di consumo tra due persone.

8 Sentenza del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Sentenza del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Sentenza del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Sentenza del 13 giugno 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Sentenza del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 V., a titolo esemplificativo, sentenze del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 23); dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37, «è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23, «[s]i deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo»).

29. Quale imposta sui consumi, l'IVA è intesa a tassare la capacità del consumatore, la quale si manifesta nell'impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile. Di conseguenza, un'operazione rilevante ai fini dell'IVA può sussistere solo se il soggetto passivo conferisce un vantaggio *concreto* a un consumatore *determinato*. Per contro, se il beneficiario della sovvenzione si limita a conferire un vantaggio *generale* alla *collettività*, ciò non configura un fatturato imponibile.

30. È inerente alle sovvenzioni che l'ente erogatore le conceda sempre anche nel proprio interesse o, nel caso di sovvenzioni effettuate da una pubblica autorità, nell'ambito della propria sfera di competenza. Tuttavia, il mero fatto che il beneficiario della sovvenzione (nella fattispecie la società) persegua un obiettivo che si sovrappone o addirittura coincide con gli obiettivi dell'ente erogatore (nella fattispecie l'interesse a un trasporto di persone efficace nel proprio territorio) non consente di concludere per l'esistenza di un beneficio consumabile ai sensi della legge sull'IVA. In caso contrario, la formulazione dell'articolo 73 della direttiva IVA, secondo cui la sovvenzione deve essere *direttamente* connessa con il prezzo di tali operazioni, sarebbe obsoleta e qualsiasi sovvenzione costituirebbe corrispettivo di un beneficio consumabile.

2. Criteri di distinzione

31. La Corte ha pertanto operato sin dall'inizio una distinzione in base alla sussistenza di una prestazione ai sensi della normativa sull'IVA per la quale sia stato erogato il contributo [15]. Essa ha escluso tale sussistenza [16] qualora l'imprenditore abbia solo acconsentito a produrre meno latte e a ricevere in cambio un corrispettivo (sovvenzione). La Corte ha stabilito che la cessazione della produzione lattiera da parte dell'imprenditore agricolo era sì nell'interesse dell'ente erogatore, ma che ciò non conferiva un beneficio consumabile allo stesso, essendo diretta all'interesse generale del corretto funzionamento del mercato del latte nell'Unione [17]. In particolare, come espressamente affermato dalla Corte, il produttore agricolo non fornirebbe né beni né servizi ad un consumatore identificabile né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell'attività di un terzo nel circuito commerciale [18].

32. Lo stesso è stato ritenuto per un'associazione che pubblicizzava determinati prodotti regionali e beneficiava di una sovvenzione dalla regione. In tale caso, la Corte ha precisato che il contributo dovrebbe essere specificamente versato all'organismo sovvenzionato affinché fornisca un bene o presti un servizio determinato [19], per cui occorrerebbe verificare «se ciascuna azione dia luogo ad un versamento specifico e identificabile» [20]. Il semplice fatto che la regione avesse interesse a migliorare la commercializzazione di prodotti regionali non è stato sufficiente per la Corte. Simile è stata la valutazione delle sovvenzioni accordate dallo Stato ad un'emittente televisiva che non riceveva corrispettivo dai suoi telespettatori [21]. Le sovvenzioni per il finanziamento del servizio di radiodiffusione non sono state considerate un corrispettivo per una prestazione

[15] V., al riguardo, giurisprudenza della Corte, sentenze del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punto 12 e segg.), del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punto 21 e segg.), e del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punto 19 e segg.).

[16] Sentenza del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Così, espressamente, sentenza del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punto 21 e segg.).

[18] Così, espressamente, sentenza del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punto 23).

[19] Sentenze del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punto 12), nonché dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punto 14 e segg.).

[20] Sentenze del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punto 15), e dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punto 14 e segg.).

[21] Sentenza del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

concreta resa a un telespettatore concreto. Analogamente, l'esistenza di un servizio di radiodiffusione non rappresenterebbe un vantaggio per l'ente erogatore, per il quale quest'ultimo ha concesso una sovvenzione a titolo oneroso.

33. Per contro, nel caso di una sovvenzione di 10 lire sterline (GPB) per ogni consulenza in materia energetica prestata [22], la Corte ha stabilito che la somma versata da un ente pubblico ad un operatore economico in relazione ad un servizio di consulenza in materia energetica fornito nei confronti di determinate categorie di occupanti costituiva un corrispettivo di una prestazione. Analogamente, essa ha considerato i pagamenti provenienti da fondi di esercizio a un'organizzazione di produttori a fronte della cessione di beni di investimento a vantaggio dei produttori interessati, come un corrispettivo di un terzo per una cessione [23].

34. Tenuto conto della natura dell'IVA e della giurisprudenza della Corte, non sussiste quindi una cessione di beni o una prestazione di servizi a titolo oneroso quando il pagamento della sovvenzione è effettuato principalmente nell'interesse generale al beneficiario della sovvenzione [24], in quanto in tal caso mancherebbe un destinatario concreto. Inoltre, l'ente erogatore non diventa un destinatario concreto per il solo fatto di avere indirettamente un interesse proprio nell'attività sovvenzionata.

35. Occorre quindi chiarire se al pagamento della sovvenzione corrisponda il conferimento di un vantaggio concreto a un destinatario specifico. A tal riguardo, occorre distinguere le due ipotesi possibili. Ad esempio, la sovvenzione può essere versata per una prestazione resa all'ente erogatore (nella fattispecie, ad esempio, la fornitura di un servizio di trasporto pubblico collettivo a favore dell'ente locale) [v., sul punto, sub a)], o per una prestazione resa ai passeggeri trasportati (servizio di trasporto a favore dei passeggeri) [v., sul punto, sub b)].

a) Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso [articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA]

36. Solo qualora il destinatario della sovvenzione conferisca all'ente erogatore un vantaggio concreto che corrisponda alla sovvenzione, si può parlare di prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e quindi di prestazione di servizi imponibile.

37. Secondo la giurisprudenza della Corte, una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, soltanto allorché tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e, in tale contesto, il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo di un servizio individualizzabile fornito al destinatario. Ciò avviene quando esiste un *nesso diretto* tra il servizio prestato e il controvalore ricevuto [25].

[22] Sentenza del 13 giugno 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Sentenza del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] Anche la Corte opera una distinzione tra le società a seconda che questa tuteli o meno gli interessi generali dei membri (assenza di prestazione concreta), v. sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punto 31), e dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punto 14, dove si parla di interessi comuni).

[25] Sentenza del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punto 31), v. in tal senso sentenze del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39), del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punto 22), e dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punti 11, 12 e 16).

38. Ciò è dubbio nel caso di una sovvenzione destinata a compensare perdite *a posteriori*. Certamente, di norma, esiste un accordo tra l'ente erogatore e il destinatario della sovvenzione. Tuttavia, come sottolineato anche dall'Ungheria nelle sue osservazioni scritte, ad una sovvenzione destinata a compensare *a posteriori* le perdite derivanti da attività già svolte non corrisponde alcuna attività concreta da svolgere a titolo di contropartita. In tal senso, all'ente erogatore non viene conferito un vantaggio concreto.

39. La conclusione sarebbe diversa se l'ente locale fosse tenuto per legge a garantire un servizio di trasporto pubblico collettivo, facesse ricorso ad un privato *per adempiere a tale obbligo* e lo sovvenzionasse di conseguenza. In tale ipotesi il nesso diretto tra il pagamento della sovvenzione e il vantaggio concreto dell'ente locale (esenzione dall'obbligo di legge) è evidente. Orbene, in assenza di tale obbligo, l'esistenza di un servizio di trasporto pubblico collettivo è innanzitutto nell'interesse generale e non nell'interesse (concreto) dell'ente erogatore della sovvenzione.

40. Sebbene nella causa Fluvius la Corte abbia chiarito che il rapporto giuridico necessario per l'esistenza di un'operazione imponibile deve avere un'accezione ampia [26] per concludere per l'esistenza di una cessione di beni o di una prestazione di servizi a titolo oneroso, ciò presuppone, tuttavia, un vantaggio concreto e individuabile per l'ente erogatore della sovvenzione. Il consumo illegale di energia elettrica da parte di un ladro è indubbiamente un vantaggio concreto e individualizzato. Se per tale consumo deve essere pagato un corrispettivo in funzione del consumo concreto (dell'elettricità rubata), esso può essere considerato un risarcimento, ma non si distingue affatto da un corrispettivo per il consumo legale di energia elettrica [27] vale a dire da un compenso per un vantaggio concreto e individualizzato.

41. Lo stesso vale per quanto riguarda una sovvenzione. Anche il fatto che tale somma di denaro venga definita sovvenzione o corrispettivo non fa alcuna differenza dal punto di vista della normativa sull'IVA. Si può quindi facilmente concludere per l'esistenza di un vantaggio individualizzato nei confronti di un ente locale se, ad esempio, un soggetto passivo si impegna a determinate attività (manutenzione di un parco) a fronte del pagamento di una somma definita «compenso» [28]. La manutenzione a pagamento di un parco per un comune è il prototipo di una prestazione di servizi a titolo oneroso. Ciò è tanto più vero in quanto nella causa di cui trattasi [29] la manutenzione del parco era imposta al comune per legge ed esso si serviva di un terzo per adempiere a tale obbligo, rimborsando i costi sostenuti da quest'ultimo. Come nel caso di qualsiasi normale corrispettivo, la compensazione versata a terzi non era limitata, né è stata determinata *a posteriori*.

42. Per contro, la manutenzione di una struttura di interesse generale (ad esempio, un museo), per i cui costi di esercizio il comune versa una sovvenzione non legata ai visitatori concreti, non è il prototipo di una prestazione di servizi concreta effettuata a titolo oneroso. In linea di principio, tale operazione non è imponibile (in assenza di un vantaggio concreto corrispondente alla sovvenzione). La situazione sarebbe invece diversa se il comune fosse tenuto per legge a gestire un museo e per adempiere a tale obbligo incaricasse un terzo, pagando allo stesso un corrispettivo.

[26] Sentenza del 27 aprile 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punto 31). Anche un rapporto giuridico può quindi essere sufficiente.

[27] Sentenza del 27 aprile 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punto 33).

[28] Sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punto 35 e segg).

[29] Sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punti 38 e 39).

b) Prestazione di servizi e corrispettivo di un terzo (articolo 73 della direttiva IVA)

43. Tuttavia, la sovvenzione può anche essere considerata un corrispettivo (da parte di un terzo) se il destinatario della sovvenzione (in questo caso la società) conferisce ad altri (nella fattispecie i passeggeri) un vantaggio concreto (nella fattispecie il trasporto di passeggeri) e l'ente erogatore paga precisamente per questo (cosiddetta integrazione del prezzo). Quest'ultimo punto è chiarito dall'articolo 73 della direttiva IVA.

44. Conformemente al suo tenore letterale, detta disposizione si applica qualora la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione in questione. Affinché tale ipotesi possa dirsi sussistente, la sovvenzione deve essere specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché quest'ultimo presti un servizio determinato. Solo in questo caso la sovvenzione può essere considerata un corrispettivo della prestazione di un servizio [30].

45. Inoltre, dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima deve trarre profitto anche il destinatario della prestazione (nella fattispecie i passeggeri). Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, il prezzo che il destinatario della prestazione deve pagare deve essere fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al prestatore del servizio [31]. Pertanto, la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni» ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, include unicamente le sovvenzioni che costituiscono il corrispettivo totale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore [32].

c) Conclusione intermedia

46. Pertanto, se si considerano seriamente sia la natura di imposta sui consumi, sia la formulazione dell'articolo 73 della direttiva IVA, occorre distinguere tra le sovvenzioni alle quali non corrisponde un vantaggio individualizzato concreto, o che si riferiscono solo indirettamente al prezzo delle operazioni, e le sovvenzioni che si riferiscono direttamente a un vantaggio individualizzato o direttamente al prezzo delle operazioni del destinatario della sovvenzione.

47. Tale nesso diretto può risultare solo dalle condizioni concrete della sovvenzione e dalle circostanze del caso di specie. La loro valutazione incombe in primo luogo al giudice del rinvio. La Corte può tuttavia fornire indicazioni utili a tal fine, dal momento che, in ultima analisi, l'interpretazione di una disposizione e la sua applicazione sono difficilmente separabili.

[30] Sentenze del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 31), e del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punti 27 e 28).

[31] V., in tal senso, sentenze del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole) (C-573/18 e und C-574/18, EU:C:2019:847, punto 32), e del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

[32] V., relativamente alla precedente disposizione della sesta direttiva, sentenze del 9 ottobre 2019, C e C (IVA e sovvenzioni agricole) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 34), e del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

3. Applicazione al caso concreto

a) Corrispettivo per una prestazione fornita all'ente erogatore

48. Nella fattispecie, l'ente locale ha certamente interesse a fornire un servizio di trasporto pubblico di passeggeri sul proprio territorio. La sovvenzione serve anche a permettere al destinatario di continuare a offrire tale servizio. La questione che si pone è solo se ciò sia sufficiente per riconoscere un vantaggio concreto per l'ente erogatore, a fronte del quale è erogata la sovvenzione, o se la sovvenzione non sia piuttosto nell'interesse generale.

49. Nella fattispecie, la sovvenzione non comporta obblighi concreti a favore dell'ente erogatore, in quanto viene concessa solo *a posteriori* a titolo di compensazione di eventuali perdite. Non è l'ente erogatore, ma il destinatario della sovvenzione a decidere autonomamente quali e quante tratte offrire. Inoltre, la sovvenzione destinata a coprire le perdite derivanti dalla fornitura di tali servizi è di importo limitato ed è calcolata in modo forfettario sulla base dei veicoli-km messi a disposizione del pubblico dal destinatario della sovvenzione, senza che rilevi il numero concreto di utenti dei servizi di trasporto.

50. Un'azione individuale del destinatario della sovvenzione non comporta quindi un versamento specifico e determinabile da parte dell'ente erogatore, la sovvenzione si limita invece unicamente a compensare le perdite entro un limite di importo (determinato da un regolamento dell'Unione), in modo che il destinatario della sovvenzione sia in grado di continuare a fornire i servizi di trasporto ai passeggeri concreti. Dall'ordinanza di rinvio non emerge un obbligo concreto dell'ente erogatore di garantire un corrispondente servizio di trasporto pubblico collettivo, obbligo dal quale il destinatario del contributo lo solleverebbe.

51. La fornitura di un servizio di trasporto pubblico collettivo è quindi anche nell'interesse dell'ente erogatore, tuttavia, non conferisce un beneficio concreto e consumabile a quest'ultimo, ma solo agli utenti del servizio di trasporto di passeggeri quando lo utilizzano. A mio parere, non sussiste quindi il requisito dell'«esistenza di un nesso diretto fra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto» necessario, secondo la giurisprudenza della Corte [33], affinché una prestazione di servizi sia imponibile; tesi che sembra essere sostenuta anche dalla stessa amministrazione finanziaria polacca nelle sue osservazioni scritte.

52. Ispirandosi al punto 37 della decisione della Corte di giustizia dell'Unione europea nella causa Balgarska natsionalna televizia [34], ciò potrebbe anche essere formulato nel senso che, nel caso di specie, tra lo Stato, che versa una sovvenzione proveniente dal suo bilancio al fine di finanziare servizi di trasporto pubblico collettivo, e i passeggeri, che beneficiano di tali servizi, non sussiste tuttavia un rapporto analogo a quello intercorrente tra una cassa malattia ed i suoi assicurati [35]. Detti servizi, infatti. vanno a beneficio non già di persone chiaramente identificabili, bensì dell'insieme dei potenziali passeggeri. Inoltre, l'importo della sovvenzione di cui trattasi è calcolato con riferimento ad un forfait determinato con regolamento sulla base dei veicoli-km e senza alcuna presa in considerazione dell'identità e del numero degli utenti del servizio fornito.

[33] Sentenza dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punto 12).

[34] Sentenza del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punto 37).

[35] Al riguardo, la Corte si riferisce espressamente alla causa Le Rayon d'Or, v. sentenza del 22 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

b) Corrispettivo di un terzo per i servizi resi ai passeggeri

53. Supponendo che tale valutazione dei fatti sia corretta, solo gli utenti possono essere ancora considerati destinatari concreti dei servizi di trasporto sovvenzionati, ai quali il destinatario della sovvenzione fornisce il suo (servizio di) trasporto di passeggeri. Solo nel caso in cui la sovvenzione dell'ente locale costituisca una «sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di tali operazioni», essa aumenterebbe la base imponibile dei servizi di trasporto dell'importo della sovvenzione.

54. A differenza delle sovvenzioni, parimenti menzionate nell'ordinanza di rinvio, relative alle riduzioni sulle tariffe di trasporto che la società è tenuta a concedere (relative ad un servizio concreto fornito ad un utente specifico), le sovvenzioni destinate a coprire le perdite non presentano un nesso concreto con operazioni determinate. Esiste solo un nesso generale con l'attività (in perdita). Di conseguenza, vi è solo un nesso indiretto con i diversi servizi di trasporto. La sovvenzione, di importo limitato, non può influire sul prezzo del singolo servizio di trasporto, da un lato perché viene concessa *a posteriori* e, dall'altro, perché è indipendente dall'uso concreto dei servizi di trasporto. Essa si basa, piuttosto, sui veicoli-km offerti e quindi sulla potenziale fruibilità da parte del pubblico.

55. Al riguardo, il giudice di primo grado ha rilevato che dalla domanda di informazioni vincolanti della società risultava che la compensazione non avrebbe inciso sul prezzo del biglietto (prezzo del servizio), in quanto i prezzi dei biglietti sarebbero fissati dall'organizzatore. In tali circostanze, la sovvenzione mira solo a consentire al destinatario di offrire servizi analoghi in maniera generale, senza essere direttamente connessa con il prezzo di tali servizi. Inoltre, se i prezzi per gli utenti del trasporto di passeggeri non sono fissati dal destinatario della sovvenzione, ma vengono stabiliti in anticipo dalle autorità competenti o dall'ente erogatore, neppure la sovvenzione concessa *a posteriori* per coprire i costi può incidere direttamente sui prezzi del servizio.

56. Contrariamente a quanto sembrano ritenere la Commissione e la Repubblica di Polonia, sotto tale profilo tale caso si distingue nettamente anche da quello all'origine della causa Le Rayon d'Or [36] espressamente menzionata dal giudice del rinvio. In tale causa, la cassa di assicurazione malattia ha pagato un «forfait cure» per ogni paziente da curare. La Corte ha giustamente considerato tale «compensazione» come versamento di un compenso (se anche i pazienti dovevano versare contributi, si tratterebbe di un corrispettivo integrativo del prezzo), dal momento che sia la prestazione, che il destinatario e l'importo erano «stabilit[i] in anticipo e secondo criteri ben definiti».

57. Non cambia nulla al riguardo il fatto, sottolineato dal giudice del rinvio nella domanda di pronuncia pregiudiziale e dalla Repubblica di Polonia nelle sue osservazioni scritte, che in ragione della compensazione, il corrispettivo sarebbe probabilmente complessivamente inferiore a quanto ammonterebbe in mancanza di sovvenzione. Da un lato, ciò è più che discutibile se il corrispettivo per il servizio di trasporto non può essere fissato dal prestatore. In tal caso, in assenza di una sovvenzione, non vi sarebbe verosimilmente prestazione di servizi a titolo oneroso.

[36] Sentenza del 22 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punto 32 e segg.).

58. D'altra parte, in ultima analisi, questa conseguenza è intrinseca a qualsiasi sovvenzione. Ogni sovvenzione consente al destinatario di effettuare un diverso calcolo dei prezzi. Orbene, come già osservato dalla Corte, occorre rilevare che «il solo fatto che una sovvenzione possa avere influenza sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dall'organismo sovvenzionato non è sufficiente a rendere tale sovvenzione imponibile[37]».

59. Anche la decisione della Corte nella causa Commissione/Germania[38] dimostra che un tale nesso indiretto non può essere sufficiente dal momento che, con tale argomentazione, anche la sovvenzione ai produttori di foraggi essiccati sarebbe stata imponibile e soggetta ad imposta. Anche tale sovvenzione ha consentito ai produttori di effettuare un diverso calcolo dei prezzi. Tuttavia, poiché la sovvenzione è stata concessa nell'interesse generale e non nell'interesse dei singoli acquirenti di foraggi essiccati e, in particolare, non era riferita a ciascun quantitativo venduto, la Corte ha giustamente negato l'esistenza di un corrispettivo da parte di terzi. Pertanto, gli effetti generali sul calcolo del prezzo, che sono propri a tutte le sovvenzioni, non sono sufficienti per considerare la sovvenzione come un corrispettivo da terzi sotto forma di tale sovvenzione.

V. Conclusione

60. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) come segue:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 73 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che una compensazione *a posteriori* di perdite finanziarie, il cui importo è limitato da un regolamento dell'Unione e che è determinata non in funzione del numero di utenti, bensì in modo forfettario in funzione dei veicoli-km offerti, non costituisce il corrispettivo di una prestazione resa all'ente locale che effettua il pagamento. Tale compensazione non costituisce inoltre un corrispettivo da parte di terzi a favore degli utenti concreti del trasporto pubblico urbano, in quanto non ha un'incidenza diretta, ma tuttalpiù un'incidenza indiretta sul calcolo dei prezzi dell'impresa sovvenzionata.

[37] Sentenza del 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punto 12).

[38] Sentenza del 15 luglio 2004, Commissione/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punto 34 e segg.).