Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

11 giugno 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso – Indennità versata in caso di inosservanza da parte dei clienti del periodo minimo di impegno contrattuale – Qualificazione»

Nella causa C-43/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (Centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], con decisione del 2 gennaio 2019, pervenuta in cancelleria il 24 gennaio 2019, nel procedimento

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, D. Šváby e K. Jürimäe (relatrice), giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: M. Ferreira, amministratrice principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 30 gennaio 2020,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA, da S. Fernandes de Almeida, J. Lobato Heitor e A. Costa, advogados;

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires e P. Barros da Costa, in qualità di agenti;

– per il governo irlandese, da J. Quaney e M. Browne, in qualità di agenti, assistite da N. Travers, SC;

– per il governo del Regno Unito, da Z. Lavery, in qualità di agente, assistita da E. Mitrophanous, barrister;

* Lingua processuale: il portoghese.

– per la Commissione europea, inizialmente da L. Lozano Palacios, e A. Caeiros, successivamente da L. Lozano Palacios e I. Melo Sampaio, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), nonché degli articoli 9, 24, 72 e 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (in prosieguo: la «Vodafone») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorità tributaria e doganale, Portogallo), in merito all'autoliquidazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa al mese di novembre del 2016.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

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

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva dispone quanto segue:

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

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

5 L'articolo 24 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«1. Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

2. Sono considerati "servizi di telecomunicazione" i servizi aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi comprese la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali».

6 L'articolo 64, paragrafo 1, della medesima direttiva stabilisce quanto segue:

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

7 L'articolo 72 della direttiva IVA è così formulato:

«Ai fini della presente direttiva, per "valore normale" si intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per "valore normale" si intendono i seguenti importi:

1) nel caso di beni, un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, al prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

2) nel caso di servizi, un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi».

8 L'articolo 73 di detta direttiva prevede quanto 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».

Diritto portoghese

Il codice IVA

9 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «codice IVA»), sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

10 L'articolo 4, paragrafo 1, del codice IVA prevede che siano considerate prestazioni di servizi le operazioni effettuate a titolo oneroso che non costituiscono cessioni, acquisti intracomunitari o importazioni di beni.

11 L'articolo 16, paragrafo 6, lettera a), del codice IVA così dispone:

«Non sono compresi nella base imponibile di cui al paragrafo precedente i seguenti elementi:

a) gli interessi prodotti dal pagamento differito del corrispettivo e gli importi percepiti come indennizzo per l'inadempimento totale o parziale di obblighi in virtù di una decisione giudiziaria».

Legge sulle comunicazioni elettroniche

12 La lei n. 5/2004 das comunicações electrónicas (legge n. 5/2004, in materia di comunicazioni elettroniche), del 10 febbraio 2004 (*Diário da República* I, serie I-A, n. 34, del 10 febbraio 2004), come modificata dalla lei n. 15/2016 (legge n. 15/2016), del 17 giugno 2016 (*Diário da República*, 1ª serie, n. 115, del 17 giugno 2016) (in prosieguo: la «legge sulle comunicazioni elettroniche»), all'articolo 47, paragrafi 1 e 2, lettera c), stabilisce quanto segue:

«1. Le imprese che offrono reti pubbliche di comunicazione o servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico sono tenute a mettere a disposizione del pubblico, nonché di colui che manifesti l'intenzione di stipulare un contratto di fornitura di servizi da esse forniti, informazioni adeguate, trasparenti, comparabili e aggiornate sui termini e sulle condizioni abituali in materia di accesso e di utilizzo dei servizi che esse forniscono agli utenti finali e ai consumatori, precisando in dettaglio i loro prezzi e altri oneri, nonché, se del caso, quelli relativi alla risoluzione dei contratti.

2. Ai fini dell'applicazione del paragrafo precedente, tali imprese devono pubblicare (...) le informazioni seguenti, che devono essere anche fornite previamente a chiunque intenda concludere con esse un contratto di prestazione di servizi:

(...)

c) i prezzi normali, precisando gli importi dovuti per ciascuna delle prestazioni di servizi e il contenuto di ciascun elemento del prezzo, che coprono in particolare:
   i) gli oneri connessi all'attivazione del servizio e all'accesso, all'utilizzo e alla manutenzione;
   ii) le informazioni dettagliate sugli sconti normali applicati e sui sistemi tariffari speciali o specifici, e gli eventuali oneri aggiuntivi;
   iii) i costi relativi alle apparecchiature terminali noleggiate o di cui il cliente diventa proprietario;
   iv) gli oneri derivanti dalla risoluzione del contratto, incluse la restituzione delle apparecchiature o le penali per risoluzione anticipata su iniziativa degli abbonati».

13 L'articolo 48 della legge sulle comunicazioni elettroniche stabilisce quanto segue:

«1. Fatta salva la normativa a tutela del consumatore, la fornitura di reti pubbliche di comunicazione o di servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico è oggetto di contratto, che deve obbligatoriamente contenere, in modo chiaro, esauriente e facilmente accessibile, i seguenti elementi:

(...)

g) la durata del contratto, le condizioni di rinnovo, di sospensione e di cessazione dei servizi e del contratto;

(...)

2. Le informazioni riguardanti la durata dei contratti, comprese le loro condizioni di rinnovo e di risoluzione, devono essere chiare, riconoscibili, rese disponibili su supporto durevole e includere le seguenti indicazioni:

a) eventuale periodo di fedeltà, la cui esistenza dipenda dalla concessione al consumatore di qualunque tipo di vantaggio, identificato e calcolato, associato alla sovvenzione di apparecchiature terminali, all'installazione e all'attivazione del servizio o ad altre condizioni promozionali;

b) eventuali costi legati alla portabilità di numeri ed altri identificatori;

c) eventuali costi derivanti dalla risoluzione anticipata del contratto durante il periodo di fedeltà, su richiesta dell'abbonato, in particolare per recuperare i costi associati alla sovvenzione di apparecchiature terminali, all'installazione e all'attivazione del servizio o ad altre condizioni promozionali.

(...)

4. Le imprese che offrono reti e/o servizi di comunicazione elettronica non possono opporsi alla risoluzione dei contratti su iniziativa degli abbonati, sostenendo che esiste un periodo di fedeltà, né esigere il pagamento di un qualsivoglia onere per violazione di un periodo di fedeltà, se non possiedono la prova della manifestazione di volontà del consumatore, menzionata nel paragrafo precedente.

(...)

11. Durante il periodo di fedeltà, i costi che l'abbonato deve sopportare in caso di risoluzione del contratto su sua richiesta non possono superare i costi sostenuti dal fornitore per realizzare l'installazione, ed è vietato il recupero di importi a titolo risarcitorio o compensativo.

12. I costi risultanti dalla risoluzione anticipata del contratto soggetto a un periodo di fedeltà, su richiesta dell'abbonato, devono essere proporzionali al vantaggio conferitogli, identificato e calcolato nel contratto, e non possono di conseguenza corrispondere automaticamente al valore delle prestazioni in scadenza alla data della risoluzione.

13. Ai fini delle disposizioni del paragrafo precedente, in caso di sovvenzione di apparecchiature terminali, i costi devono essere calcolati in base alla normativa applicabile e, nelle altre situazioni, non possono superare il valore del vantaggio conferito che, in proporzione al periodo convenuto di durata del contratto, dev'essere ancora recuperato dall'impresa fornitrice del servizio alla data di efficacia della risoluzione anticipata».

14 L'articolo 52-A della legge sulle comunicazioni elettroniche, intitolato «Sospensione e cessazione del servizio fornito ai consumatori abbonati», dispone quanto segue:

«1. Qualora si tratti della fornitura di servizi ad abbonati che siano consumatori, in caso di mancato pagamento degli importi indicati nella fattura, le imprese che offrono reti pubbliche di comunicazione o servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico devono inviare al consumatore un preavviso, concedendogli un ulteriore periodo di tempo di 30 giorni per effettuare il pagamento, a pena di sospensione del servizio ed eventualmente di risoluzione automatica del contratto, ai sensi, rispettivamente, dei paragrafi 3 e 7.

(...)

3. Entro 10 giorni dalla fine del periodo supplementare di cui al paragrafo 1, le imprese che forniscono reti pubbliche di comunicazione o servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico devono obbligatoriamente sospendere il servizio per un periodo di 30 giorni se, decorso detto periodo, il consumatore non ha proceduto al pagamento o non ha stipulato con l'impresa alcun accordo scritto di pagamento al fine di regolarizzare i pagamenti degli importi dovuti.

(...)

7. Terminato il periodo di 30 giorni di sospensione senza che il consumatore abbia proceduto al pagamento della totalità degli importi dovuti o alla conclusione di un accordo scritto di pagamento, il contratto si considera automaticamente risolto.

8. La risoluzione prevista nel paragrafo precedente non pregiudica il pagamento di un importo a titolo risarcitorio o compensativo per la risoluzione del contratto durante il periodo di fedeltà, in osservanza e nei limiti del decreto-lei n. 56/2010 [(decreto legge n. 56/2010), del 1º giugno 2010 (*Diário da República*, 1ª serie, n. 106, del 1º giugno 2010)].

9. Il mancato versamento di un qualunque importo convenuto nell'accordo di pagamento comporta obbligatoriamente la risoluzione del contratto, mediante preavviso scritto al consumatore, con l'anticipo previsto al paragrafo 5 dell'articolo 52, e applicando le disposizioni del paragrafo precedente.

10. L'inadempimento delle disposizioni del presente articolo da parte dell'impresa che fornisce reti pubbliche di comunicazione o servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico, in particolare il proseguimento della fornitura del servizio in violazione del paragrafo 3 o l'emissione di fatture a partire dal momento in cui il servizio dovrebbe essere sospeso, implica che il versamento dei corrispettivi dovuti per il servizio prestato non può essere richiesto al consumatore e che [l'impresa] è responsabile del pagamento delle spese dovute per il recupero del credito.

11. Le disposizioni del paragrafo precedente non si applicano all'emissione di fatture dopo la sospensione della prestazione del servizio relative a servizi effettivamente forniti prima della sospensione, o ai corrispettivi previsti dalla legge in caso di risoluzione anticipata del contratto.

(...)».

Il decreto legge n. 56/2010

15 Ai sensi dell'articolo 1 del decreto legge n. 56/2010:

«Il presente regolamento stabilisce limiti al recupero di importi per la prestazione del servizio di sblocco di apparecchiature destinate all'accesso a servizi di comunicazione elettronica nonché per la risoluzione del contratto durante il periodo di fedeltà, garantendo i diritti degli utenti nell'ambito della comunicazione elettronica e favorendo una migliore concorrenza in tale settore».

16 L'articolo 2, paragrafi 2 e 3, di tale decreto legge prevede quanto segue:

«2. Durante il periodo di fedeltà, è vietato il recupero, per la risoluzione del contratto e per lo sblocco dell'apparecchiatura, di un qualunque corrispettivo di importo superiore:

a) al 100% del valore dell'apparecchiatura alla data della sua acquisizione o della sua presa di possesso, senza sconti, riduzioni o sovvenzioni, durante i primi sei mesi di detto periodo, al netto dell'importo già pagato dall'abbonato, nonché di un eventuale credito del consumatore nei confronti dell'operatore di comunicazioni mobili;

b) all'80% del valore dell'apparecchiatura alla data della sua acquisizione o della sua presa di possesso, senza sconti, riduzioni o sovvenzioni, dopo i primi sei mesi di detto periodo, al netto dell'importo già pagato dall'abbonato, nonché di un eventuale credito del consumatore nei confronti dell'operatore di comunicazioni mobili;

c) al 50% del valore dell'apparecchiatura alla data della sua acquisizione o della sua presa di possesso, senza sconti, riduzioni o sovvenzioni, nell'ultimo anno del periodo di fedeltà, al netto dell'importo già pagato dall'abbonato, nonché di un eventuale credito del consumatore nei confronti dell'operatore di comunicazioni mobili.

3. È vietato il recupero di corrispettivi, superiori a quelli previsti nel paragrafo precedente, a titolo risarcitorio o compensativo per la risoluzione del contratto durante il periodo di fedeltà».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 La Vodafone, società con sede a Lisbona (Portogallo), ha come oggetto sociale la prestazione di servizi nel settore delle comunicazioni elettroniche, della telefonia fissa e dell'accesso WiFi.

18 Nell'ambito della sua attività, la Vodafone stipula con i propri clienti contratti di fornitura di servizi, di cui alcuni prevedono clausole promozionali speciali soggette a condizioni di fedeltà di tali clienti per un periodo minimo predeterminato (in prosieguo: il «periodo di fedeltà»). In forza di tali clausole, i clienti si impegnano a mantenere un rapporto contrattuale con la Vodafone nonché ad utilizzare i beni e i servizi forniti da quest'ultima durante detto periodo, in cambio di condizioni commerciali vantaggiose, in particolare, per quanto concerne il prezzo da pagare per i servizi pattuiti.

19 Il periodo di fedeltà può variare in funzione di tali servizi. Esso ha lo scopo di consentire alla Vodafone di recuperare una parte del suo investimento relativo alle attrezzature e alle infrastrutture, nonché ad altri costi, quali quelli connessi all'attivazione del servizio e ai vantaggi speciali concessi ai clienti. L'inosservanza da parte dei clienti del periodo di fedeltà per motivi ad essi imputabili comporta il pagamento a loro carico degli importi previsti dai contratti. Tali importi sono intesi a scoraggiare l'inosservanza da parte degli stessi clienti del periodo di fedeltà.

20 A seguito della modifica apportata dalla legge n. 15/2016, la Vodafone, a partire dal mese di agosto del 2016, ha determinato, ai sensi dell'articolo 48 della legge sulle comunicazioni elettroniche, l'importo da pagare in caso di inosservanza del periodo di fedeltà da parte dei clienti, basandosi sul calcolo dei vantaggi concessi ai medesimi conformemente ai contratti con essi conclusi e per i quali, alla data di risoluzione di detti contratti, la Vodafone non era stata ancora risarcita. Infatti, conformemente al diritto nazionale, l'importo da pagare in caso di inosservanza del periodo di fedeltà è calcolato, in proporzione alla parte del periodo di fedeltà trascorsa, sulla base dei vantaggi concessi al cliente in forza del contratto, i quali sono identificati e calcolati in quest'ultimo. Tale importo non può superare le spese sostenute dalla Vodafone per l'installazione del servizio.

21 Per quanto concerne il mese di novembre del 2016, la Vodafone ha proceduto all'autoliquidazione dell'IVA sulla base degli importi percepiti per inosservanza del periodo di fedeltà (in prosieguo: gli «importi di cui trattasi nel procedimento principale»). Successivamente, il 13 ottobre 2017, essa ha proposto un ricorso amministrativo contro l'atto di autoliquidazione di detta imposta, in quanto tale società ha ritenuto che gli importi di cui trattasi nel procedimento principale non fossero soggetti all'IVA.

22 Poiché tale ricorso è stato respinto dall'autorità tributaria e doganale con una decisione dell'8 gennaio 2018, la Vodafone ha quindi presentato dinanzi al giudice del rinvio, vale a dire il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (Centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], una domanda diretta a far constatare l'illegalità dell'autoliquidazione dell'IVA relativa agli importi in questione nel procedimento principale per il mese di novembre del 2016.

23 Il procedimento dinanzi a tale giudice è stato sospeso in attesa dell'esito della causa che ha dato luogo alla sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), ed è stato ripreso il 28 novembre 2018.

24 Il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (Centro di arbitrato amministrativo)] rileva anzitutto che la risoluzione anticipata dei contratti rappresenta un danno economico per la Vodafone, il che risulterebbe evidente quando tale risoluzione avviene all'inizio dell'esecuzione del contratto e detto operatore ha concesso vantaggi promozionali al cliente. Secondo il giudice del rinvio, si dovrebbe presumere l'esistenza di un danno nei confronti di detto operatore. Inoltre, dall'articolo 48, paragrafo 2, lettera c), e dall'articolo 52-A, paragrafo 8, della legge sulle comunicazioni elettroniche emergerebbe che la risoluzione del contratto nel periodo di

fedeltà giustifica un corrispettivo a titolo di compensazione, al fine di «recuperare i costi associati alla sovvenzione di apparecchiature terminali, all'installazione e all'attivazione del servizio o ad altre condizioni promozionali». Pertanto, detto giudice presume che la Vodafone sopporti tali costi e che gli importi di cui trattasi nel procedimento principale abbiano ad oggetto il loro recupero.

25 Il giudice del rinvio considera appurato, poi, il fatto che il periodo di fedeltà, in quanto requisito di accesso per il cliente a condizioni commerciali vantaggiose, è essenziale per consentire alla Vodafone di recuperare una parte del suo investimento relativo alle infrastrutture globali (reti, attrezzature e impianti), all'acquisizione dei clienti (campagne commerciali e di marketing nonché il pagamento di commissioni a enti associati), all'attivazione del servizio pattuito, ai vantaggi concessi a titolo di riduzioni o di servizi gratuiti nonché ai costi necessari all'installazione e all'acquisto delle attrezzature.

26 Infine, per quanto riguarda la necessità di procedere al rinvio pregiudiziale, tenuto conto della sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), il giudice del rinvio afferma, da un lato, che gli importi in questione nel procedimento principale e quelli di cui trattavasi nella causa che ha dato luogo a tale sentenza sono calcolati in modo differente.

27 Dall'altro, nella sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), la Corte sembrerebbe aver attribuito importanza al fatto che, in detta causa, l'importo pagato per inosservanza del periodo di fedeltà corrispondeva all'importo che l'operatore di cui trattavasi avrebbe percepito nella restante parte di detto periodo se non si fosse verificata la risoluzione del contratto. Pertanto, il giudice del rinvio ha ritenuto necessario sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte, per stabilire se la circostanza che gli importi in questione nel procedimento principale non coincidano con gli importi che sarebbero stati pagati nel restante periodo di fedeltà se non si fosse verificata la risoluzione del contratto sia rilevante al fine di determinare se gli importi di cui trattasi nel procedimento principale costituiscano la retribuzione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso assoggettata all'IVA, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

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

«1) Se gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 9, 24, 72 e 73 della [direttiva IVA] debbano essere interpretati nel senso che si configura una prestazione di servizi assoggettata all'IVA nei casi in cui un operatore che fornisce servizi di comunicazione elettronica addebiti ai suoi ex clienti (ai quali ha concesso vantaggi promozionali che possono consistere nella copertura dei costi di installazione, di attivazione del servizio, di portabilità o di attrezzature oppure nell'applicazione di tariffe speciali, in cambio del loro impegno a rispettare un periodo di fedeltà, che non hanno soddisfatto per motivi ad essi imputabili) un importo che, per legge, non può superare i costi che il fornitore ha sostenuto per effettuare l'installazione e che deve essere proporzionale al vantaggio concesso al cliente, identificato e calcolato nel contratto concluso, e che, pertanto, non può corrispondere automaticamente al valore delle prestazioni in scadenza alla data della risoluzione;

2) Se, alla luce delle suddette norme, il fatto che gli importi summenzionati siano richiesti successivamente alla risoluzione del contratto, quando l'operatore non presta più servizi al cliente e quando non è stato effettuato alcun consumo concreto dopo la risoluzione del contratto, osti a che tali importi siano qualificati come corrispettivo di una prestazione di servizi;

3) Se, tenuto conto delle norme summenzionate, debba escludersi che detto importo sia qualificato come corrispettivo della prestazione di servizi per il fatto che l'operatore e i suoi ex clienti abbiano definito anticipatamente, per legge, nell'ambito di un contratto di adesione, la formula di calcolo dell'importo dovuto dagli ex clienti in caso di inosservanza del periodo di fedeltà previsto nel contratto di prestazione di servizi;

4) Se, alla luce delle norme summenzionate, debba escludersi che detto importo sia qualificato come corrispettivo della prestazione di servizi nei casi in cui l'importo di cui trattasi non corrisponda a quello che l'operatore avrebbe percepito durante il restante periodo di fedeltà se non si fosse verificata la risoluzione del contratto».

Sulle questioni pregiudiziali

29 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che occorre considerare che gli importi percepiti da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata, per motivi propri al cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un periodo di fedeltà in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose costituiscano la retribuzione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi di detta disposizione.

30 Va rammentato, in proposito, che, conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, che definisce l'ambito di applicazione dell'IVA, sono soggette a tale imposta le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

31 Una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, solo quando tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni: il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio individuabile fornito al destinatario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

32 Per quanto concerne il nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il controvalore effettivo ricevuto, la Corte ha dichiarato che il controvalore del prezzo versato al momento della firma di un contratto relativo alla prestazione di un servizio è costituito dal diritto che ne deriva per il cliente di usufruire dell'esecuzione delle obbligazioni risultanti dal contratto, indipendentemente dal fatto che il cliente si avvalga di tale diritto. Così, il prestatore di servizi realizza tale prestazione nel momento in cui pone il cliente in condizione di usufruire della stessa, di modo che l'esistenza del nesso diretto summenzionato non è compromessa dal fatto che il cliente non faccia uso di detto diritto (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

33 Al riguardo, la Corte ha affermato che un importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del proprio cliente, o per un motivo al medesimo imputabile, di un contratto di prestazione di servizi che preveda un periodo minimo di vincolo – importo corrispondente a quello che tale operatore avrebbe percepito nella restante parte di detto periodo se non si fosse verificata la risoluzione – dev'essere considerato quale remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e, in quanto tale, soggetta all'IVA, sebbene tale risoluzione implichi la disattivazione dei prodotti e dei servizi previsti da tale contratto prima della fine del periodo minimo di vincolo convenuto (v., in tal senso, sentenze del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punti 12, 45 e 57, nonché del 3 luglio 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punto 70).

34 Nel caso di specie occorre rilevare che, in base alle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, gli importi di cui trattasi nel procedimento principale sono calcolati secondo una formula definita contrattualmente, nel rispetto di condizioni previste nel diritto nazionale. Da dette indicazioni emerge che tali importi non possono superare i costi sostenuti dal prestatore di servizi nell'ambito della gestione di questi servizi e devono essere proporzionali al vantaggio conferito al cliente che, in quanto

tale, è stato identificato e calcolato nel contratto concluso con detto prestatore. Pertanto, detti importi non corrispondono automaticamente al valore delle prestazioni in scadenza alla data della risoluzione del contratto né agli importi che il prestatore avrebbe percepito nel restante periodo di fedeltà se non si fosse verificata la risoluzione.

35 In primo luogo, si deve ritenere che, nelle circostanze esposte al punto precedente, il controvalore dell'importo pagato dal cliente alla Vodafone sia costituito dal diritto del cliente di beneficiare dell'esecuzione, da parte di tale operatore, degli obblighi derivanti dal contratto di prestazione di servizi, anche se il cliente non intende o non può avvalersi di tale diritto per un motivo ad esso imputabile (v., per analogia, sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 45).

36 Infatti, in tali circostanze, la Vodafone pone il cliente in condizione di usufruire della prestazione di servizi, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 32 della presente sentenza, e la cessazione di detta prestazione non è ad essa imputabile.

37 Da un lato, la Vodafone si impegna a fornire ai propri clienti le prestazioni di servizi convenute nei contratti con i medesimi conclusi e alle condizioni stipulate in questi contratti. Dall'altro, detti clienti si impegnano a pagare le mensilità previste da tali contratti nonché, se del caso, gli importi dovuti, qualora gli stessi contratti vengano risolti prima della scadenza del periodo di fedeltà per motivi ad essi imputabili.

38 In tale contesto, come precisa il giudice del rinvio, detti importi corrispondono al recupero di una parte dei costi associati alla prestazione dei servizi che detto operatore ha fornito loro e che tali clienti si sono impegnati a rimborsare in caso di una siffatta risoluzione.

39 Pertanto, si deve considerare che detti importi rappresentino una parte del prezzo del servizio che il prestatore si è impegnato a fornire ai clienti, la quale è reintegrata nel prezzo delle mensilità, qualora il periodo di fedeltà non sia stato rispettato dai clienti medesimi. In tali circostanze, gli stessi importi hanno un oggetto analogo a quello delle mensilità che sarebbero state dovute in linea di principio se i clienti non avessero beneficiato dei vantaggi commerciali ai quali è subordinato il rispetto di tale periodo di fedeltà.

40 Si deve quindi considerare che, dal punto di vista della realtà economica, la quale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA, l'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto mira a garantire all'operatore una remunerazione contrattuale minima della prestazione effettuata (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 61).

41 Di conseguenza, come fanno valere i governi portoghese e irlandese nonché la Commissione europea nelle loro osservazioni, qualora tali clienti non rispettino detto periodo di fedeltà, la prestazione di servizi deve essere considerata realizzata, poiché detti clienti sono stati posti in condizione di beneficiare di tali servizi.

42 In tali circostanze, si deve considerare che gli importi in questione nel procedimento principale facciano parte della retribuzione percepita da detto operatore per tali servizi. È irrilevante, al riguardo, che, a differenza degli importi oggetto della causa che ha dato luogo alla sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), gli importi di cui trattasi nel procedimento principale non consentano alla Vodafone di ottenere gli stessi proventi che sarebbero stati percepiti se il cliente non avesse risolto anticipatamente il contratto.

43 In secondo luogo, per quanto concerne la condizione risultante dalla giurisprudenza richiamata al punto 31 della presente sentenza, secondo cui le somme versate devono costituire il corrispettivo effettivo di un servizio individuabile, va rilevato che sia il servizio da fornire sia il corrispettivo del

diritto di beneficiare di tale servizio sono determinati al momento della conclusione del contratto tra la Vodafone e i propri clienti. In particolare, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio emerge che il corrispettivo del servizio è determinato secondo criteri ben definiti, i quali precisano sia le mensilità sia le modalità di calcolo dell'importo per risoluzione anticipata.

44 Pertanto, il corrispettivo versato dal cliente non è né gratuito e aleatorio (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punto 19), né difficilmente calcolabile e incerto (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 35).

45 Contrariamente a quanto fa valere la Vodafone, tale importo non equivale nemmeno a un pagamento imposto dalla legge, ai sensi della sentenza dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), né è diretto a risarcire l'operatore a seguito della risoluzione del contratto da parte del cliente, conformemente alla sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

46 Infatti, da un lato, sebbene il calcolo di detto importo sia disciplinato da disposizioni legislative e regolamentari, è tuttavia pacifico che il pagamento dello stesso importo avviene nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da uno scambio di reciproche prestazioni tra il prestatore di servizi e il suo cliente e che, in tale ambito, detto pagamento costituisce un obbligo contrattuale a carico di quest'ultimo.

47 Dall'altro lato, per quanto concerne l'argomento della Vodafone secondo cui l'importo dovuto per inosservanza del periodo di fedeltà è simile a un'indennità volta a risarcire il danno da essa subito, in primo luogo, occorre rilevare che tale argomento è incompatibile con la realtà del diritto nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, in quanto, conformemente a tale diritto, fatte salve le verifiche del giudice del rinvio al riguardo, un operatore non può imputare al cliente somme a titolo risarcitorio o compensativo in caso di risoluzione anticipata del contratto.

48 In secondo luogo, detto argomento non può nemmeno essere accolto in considerazione della realtà economica delle operazioni in questione nel procedimento principale.

49 Infatti, nell'ambito di un approccio economico, l'operatore determina il prezzo del suo servizio e delle mensilità, tenuto conto dei costi di tale servizio e della durata minima di impegno contrattuale. Come osservato al punto 39 della presente sentenza, l'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata deve essere considerato parte integrante del prezzo che il cliente si è impegnato a versare per l'esecuzione, da parte del prestatore, dei propri obblighi contrattuali.

50 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che occorre considerare che gli importi percepiti da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata, per motivi propri al cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un periodo di fedeltà in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose costituiscano la retribuzione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi di detta disposizione.

Sulle spese

51 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che occorre considerare che gli importi percepiti da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata, per motivi propri al cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un periodo di fedeltà in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose costituiscano la retribuzione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi di detta disposizione.

Firme