SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

11 giugno 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 9, 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c) – Base imponibile – Inclusione dell'importo delle tasse comunali di occupazione del sottosuolo pagate dalla società concessionaria della rete di distribuzione di gas nella base imponibile dell'IVA applicabile alla prestazione fornita da tale società alla società incaricata della commercializzazione del gas»

Nella causa C-256/14,

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 – CAAD) (Portogallo), con decisione del 19 novembre 2013, pervenuta in cancelleria il 28 maggio 2014, nel procedimento

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da A. Ó Caoimh, presidente di sezione, E. Jarašinas (relatore) e C. G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, da N. Pena e L. Scolari, advogados;
- per il governo ellenico, da M. Germani e K. Karavasili, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e A. Cunha, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, 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 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (in prosieguo: la «Lisboagás») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione fiscale e doganale) in ordine agli atti di autoliquidazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativi ai mesi di maggio, giugno e luglio 2012.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«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».

4 Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva:

«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».

5 L'articolo 73 della direttiva IVA così prevede:

«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».

6 A norma dell'articolo 78, primo comma, lettera a), di tale direttiva le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA, devono essere compresi nella base imponibile.

7 In forza dell'articolo 79, primo comma, lettera c), di detta direttiva, invece, non sono compresi nella base imponibile le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori.

Il diritto portoghese

8 L'articolo 2 del codice in materia di imposta sul valore aggiunto (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; in prosieguo: il «CIVA») così recita:

«1 – Sono assoggettati all'imposta:

a) le persone fisiche o giuridiche che, in maniera indipendente e abituale, esercitano attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole e quelle di professione libera, nonché i soggetti i quali, sempre in maniera indipendente, svolgono una sola operazione imponibile, anche se tale operazione sia accessoria all'esercizio di dette attività, quale che sia il luogo in cui essa si svolge, o qualora, indipendentemente da un siffatto nesso, tale operazione soddisfi le condizioni dell'incidenza reale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (...) e dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche (...)

(...)

2 – Lo Stato e le altre persone giuridiche di diritto pubblico non sono tuttavia soggetti passivi d'imposta allorché pongono in essere operazioni nell'esercizio dei propri poteri di autorità, anche qualora ricevano, a fronte dell'attività svolta, canoni o corrispettivi di qualsiasi altro genere, sempreché la loro esenzione non provochi distorsioni della concorrenza.

(...)».

9 L'articolo 16 del CIVA così dispone:

«1 – Fatte salve le disposizioni dei paragrafi 2 e 10, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi imponibili corrisponde al valore della controprestazione percepita o da percepirsi da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

(...)

5 – Devono ricomprendersi nella base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi imponibili i seguenti elementi:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto;

(...)

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

(...)

c) gli importi versati in nome e per conto dell'acquirente dei beni o del destinatario dei servizi, debitamente registrati dal soggetto passivo in conti di terzi;

(...)».

10 Ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 53-E/2006, recante approvazione del regime generale delle imposte degli enti locali (Lei n. 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais), del 29 dicembre 2006 (*Diário da República*, 1ª serie, n. 249, del 29 dicembre 2006):

«Le imposte degli enti locali consistono in tributi basati sulla prestazione concreta di un servizio pubblico locale, sull'uso privato di beni demaniali e privati degli enti locali o sulla rimozione di un ostacolo giuridico al comportamento dei privati, quando la legge attribuisce agli enti locali tale competenza».

11 L'articolo 6, paragrafo 1, lettera c), di tale legge consente ai comuni di applicare una simile imposta «in caso di uso o di sfruttamento dei beni comunali pubblici o privati».

Fatti del procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 La Lisboagás è concessionaria in regime di esclusiva del servizio pubblico della rete di distribuzione di gas in alcuni comuni della regione di Lisbona (Portogallo), incaricata, in particolare, dello sviluppo, del funzionamento e della manutenzione di tale rete. Poiché quest'ultima è costituita, in particolare, da tubature installate nel sottosuolo nel demanio pubblico di alcuni comuni situati nell'area di concessione, la Lisboagás è soggetta al pagamento di tasse di occupazione del sottosuolo (in prosieguo: le «TOS») imposte da tali comuni.

13 Conformemente al contratto di concessione, la Lisboagás, dopo aver versato le TOS ai comuni, riversa l'importo di tali tasse sulla società incaricata della commercializzazione del gas nell'area di concessione, al momento della fatturazione a quest'ultima dell'utilizzo delle infrastrutture della rete per la fornitura di gas ai consumatori. Detta società di commercializzazione riversa poi l'importo delle TOS sui consumatori includendolo nella fattura di fornitura del gas.

14 Ottemperando alle indicazioni dell'amministrazione fiscale, la Lisboagás ha liquidato l'IVA ad aliquota normale del 23% sugli importi delle TOS che sono stati riversati, in seguito, sui consumatori nei mesi di maggio, giugno e luglio 2012. Essa ha riportato tale IVA nelle sue dichiarazioni periodiche corrispondenti e ha proceduto al versamento in tempo utile.

15 In seguito al rigetto dei suoi ricorsi amministrativi diretti alla restituzione dell'IVA, il 29 aprile 2013 la Lisboagás ha adito il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).

16 A sostegno di quest'ultimo ricorso, la Lisboagás adduce, in particolare, che la ripercussione delle TOS non costituisce un'«attività economica» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, attesa l'inesistenza di qualsivoglia prestazione corrispettiva diretta o indiretta, sicché non costituisce un'operazione onerosa e non genera valore aggiunto.

17 Inoltre, secondo la Lisboagás, l'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva IVA, recepito nell'ordinamento giuridico interno dall'articolo 16, paragrafo 5, lettera a), del CIVA, non è applicabile alle TOS, giacché queste ultime non hanno un nesso diretto con operazioni imponibili effettuate dalla ricorrente, né sono collegate all'esercizio dell'attività oggetto del contratto di concessione e, segnatamente, la loro riscossione non rappresenta il controvalore effettivo di un'operazione imponibile da essa effettuata nei confronti dell'impresa di commercializzazione del gas.

18 La ricorrente aggiunge che, essendo le TOS non soggette a IVA al momento della loro riscossione da parte dei comuni in forza dell'articolo 2 del CIVA, la mera ripercussione senza margine alcuno non ne dovrebbe comportare l'inclusione nella base imponibile IVA. Il principio di neutralità dell'IVA imporrebbe, infatti, che l'incidenza dell'IVA su una spesa determinata sia mantenuto quando l'importo esatto di detta spesa viene rifatturato ad un terzo.

19 L'Autoridade Tributária e Aduaneira sostiene che restituire alla Lisboagás l'importo dell'IVA che essa ha liquidato e percepito dalla sua cliente configurerebbe un arricchimento senza causa che la normativa nazionale e il diritto dell'Unione non consentono.

20 Inoltre, la stessa amministrazione osserva che l'uso o l'utilizzo di un bene del demanio pubblico configura un atto di consumo che, ai fini dell'IVA, equivale ad una prestazione di servizi e

che non può ritenersi che il pagamento delle TOS non presenti un nesso diretto con le operazioni imponibili realizzate dalla Lisboagás, poiché la distribuzione di gas viene effettuata attraverso il sottosuolo di una circoscrizione o di un determinato comune.

21 La convenuta ritiene che se la riscossione delle TOS non è soggetta a IVA, in quanto la concessione di beni del demanio pubblico è accordata dai comuni nell'esercizio dei loro poteri di autorità, la ripercussione della tassa effettuata da una persona giuridica di diritto privato, invece, fa parte di una prestazione di servizi composta che si risolve nella fornitura di gas ai consumatori.

22 Il giudice del rinvio rileva che la ricorrente nel procedimento principale chiede di sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale e che la decisione che adotterà per dirimere la controversia oggetto di causa non potrà essere impugnata.

23 Alla luce di quanto precede, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa ? CAAD) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se il diritto dell'Unione si opponga alla liquidazione dell'IVA al momento della ripercussione, senza maggiorazione alcuna, da parte di una impresa privata che fornisce infrastrutture di distribuzione di gas naturale ad un'impresa che acquista i suoi servizi, degli importi della tassa di occupazione del sottosuolo, pagati ai comuni in cui sono presenti tubature facenti parte di tali infrastrutture.

2) Se, dal momento che le tasse di occupazione del sottosuolo sono liquidate dagli enti locali, nell'esercizio dei loro poteri di autorità, senza liquidazione dell'IVA, il diritto dell'Unione si opponga alla liquidazione dell'IVA al momento della ripercussione degli importi di tali tasse pagate da un'impresa privata che fornisce infrastrutture di distribuzione di gas naturale ad un'impresa che acquista i suoi servizi».

Sulle questioni pregiudiziali

24 La Commissione osserva, per quanto riguarda la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, che il giudice del rinvio non specifica le disposizioni del diritto dell'Unione di cui chiede l'interpretazione né le ragioni che l'hanno portato a interrogarsi sulla loro interpretazione. A tal proposito, occorre ricordare che l'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura della Corte prevede, infatti, che la domanda di pronuncia pregiudiziale deve contenere l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale.

25 Tuttavia, giacché le questioni relative al diritto dell'Unione godono di una presunzione di rilevanza, il rigetto, da parte della Corte, di una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenze Cipolla e a., C?94/04 e C?202/04, EU:C:2006:758, punto 25, nonché Chartered Institute of Patent Attorneys, C?307/10, EU:C:2012:361, punto 32).

26 Nel caso di specie, nonostante l'assenza di precisazioni nella decisione di rinvio circa le disposizioni del diritto dell'Unione rispetto alle quali è chiesta l'interpretazione e i motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sulla loro interpretazione, dall'illustrazione della controversia principale contenuta in tale decisione, nonché dalle questioni sollevate, si desume

che queste ultime vertono sull'interpretazione della direttiva IVA e che le disposizioni pertinenti su cui basare la risposta, in particolare per quanto riguarda gli argomenti dedotti dalla Lisboagás, corrispondono agli articoli 9, paragrafo 1, 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), di tale direttiva. Inoltre, dalla decisione suddetta risulta che una risposta a tali questioni sull'interpretazione del diritto dell'Unione è necessaria per la soluzione di detta controversia.

27 La domanda di pronuncia pregiudiziale è pertanto ricevibile.

28 Quanto al merito, con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 9, paragrafo 1, 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che l'importo delle tasse, quali quelle di cui al procedimento principale, versato ai comuni da parte della società concessionaria della rete di distribuzione di gas per l'utilizzo del demanio pubblico di detti comuni e che è in seguito riversato da detta società su un'altra, incaricata della commercializzazione del gas, e infine da quest'ultima sui consumatori finali, deve essere compreso nella base imponibile IVA applicabile alla prestazione fornita dalla prima di tali società alla seconda.

29 A norma dell'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva IVA, le tasse, ad eccezione della stessa IVA, devono essere comprese nella base imponibile IVA. La Corte ha già precisato che, affinché una tassa possa rientrare nella base imponibile dell'IVA, pur non rappresentando un valore aggiunto e non costituendo il corrispettivo economico della cessione di beni o della prestazione di servizi, essa deve presentare un legame diretto con tale cessione o tale prestazione e che la questione se il fatto generatore di detta tassa coincida con quello dell'IVA è un elemento determinante per accertare l'esistenza di un siffatto collegamento (v., in tal senso, sentenze *De Danske Bilimportører*, C?98/05, EU:C:2006:363, punto 17; *Commissione/Polonia*, C?228/09, EU:C:2010:295, punto 30; *Commissione/Austria*, C?433/09, EU:C:2010:817, punto 34, nonché *TVI*, C?618/11, C?637/11 e C?659/11, EU:C:2013:789, punti 37 et 39).

30 Nella fattispecie, dalla decisione di rinvio risulta che le TOS sono versate dalla Lisboagás ai comuni, preliminarmente e indipendentemente dall'operazione soggetta ad IVA che ha luogo tra la Lisboagás e la società incaricata della commercializzazione del gas presso i consumatori, come corrispettivo per l'utilizzo del demanio pubblico comunale in quanto ivi sono presenti le infrastrutture della rete di gas che la Lisboagás gestisce. La Lisboagás riversa, poi, l'importo di tali TOS sulla società incaricata della commercializzazione del gas, al momento della fatturazione, nei confronti di quest'ultima, dell'utilizzo di dette infrastrutture per la fornitura del gas ai consumatori.

31 Ne deriva che le TOS non rappresentano un valore aggiunto e non costituiscono il corrispettivo economico dell'operazione soggetta ad IVA che ha luogo tra la società concessionaria della rete di distribuzione di gas e la società incaricata della commercializzazione del gas e che il fatto generatore di tali TOS non coincide con quello dell'IVA, cosicché esse non presentano alcun collegamento diretto con tale operazione.

32 Di conseguenza, le TOS non rientrano tra le tasse che devono essere comprese, in forza dell'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva IVA, nella base imponibile IVA.

33 Del resto, riversando l'importo delle TOS sulla società incaricata della commercializzazione del gas, al momento della fatturazione a quest'ultima dell'utilizzo di dette infrastrutture per la fornitura del gas ai consumatori, la Lisboagás riversa non le TOS in quanto tali, bensì il costo per l'utilizzo del demanio pubblico comunale. Tale costo fa parte dell'insieme delle spese sopportate dalla Lisboagás e comprese nel prezzo della sua prestazione il cui pagamento incombe alla società incaricata della commercializzazione del gas. Il fatto che, in conformità del contratto di concessione, l'importo delle TOS sia oggetto di una voce autonoma nella fattura emessa dalla

Lisboagás nonché nelle fatture indirizzate dalla società incaricata della commercializzazione del gas ai consumatori è, a tale riguardo, irrilevante.

34 Di conseguenza, l'importo delle TOS costituisce un elemento del corrispettivo ottenuto dalla Lisboagás da parte della società incaricata della commercializzazione del gas per la sua prestazione, il cui carattere di «attività economica» non è contestato, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA. Conformemente all'articolo 73 di tale direttiva, tale importo deve, dunque, essere compreso nella base imponibile IVA di tale prestazione.

35 Inoltre, l'importo delle TOS non può essere escluso dalla base imponibile IVA di quest'ultima prestazione sulla base dell'articolo 79, primo comma, lettera c), della direttiva IVA, poiché tale importo è riscosso non a titolo di rimborso di spese sostenute in nome e per conto della società incaricata della commercializzazione del gas o dei consumatori, ma in compensazione del costo dell'utilizzo del demanio comunale sopportato dalla Lisboagás per i bisogni della sua attività.

36 Contrariamente a quanto sostiene quest'ultima, l'inclusione dell'importo delle TOS nella base imponibile IVA applicabile alla prestazione da essa fornita alla società incaricata della commercializzazione del gas non è contraria al principio di neutralità fiscale, il quale osta a che le cessioni di beni o le prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza fra loro, siano trattate in maniera diversa ai fini dell'IVA (v., in tal senso, sentenza BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punto 65 e giurisprudenza ivi citata).

37 Invero, in forza dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, i comuni non sono considerati soggetti passivi dell'IVA quando riscuotono tasse quali le TOS mentre, in applicazione dell'articolo 9 di detta direttiva, le società come la Lisboagás sono considerate soggetti passivi dell'IVA allorché esercitano «attività economiche» ai sensi di detta disposizione. D'altra parte, come emerge dai rilievi di cui ai punti 31, 33 e 34 della presente sentenza, la riscossione delle TOS da parte dei comuni e la cessione, da parte della Lisboagás alla società incaricata della commercializzazione del gas, del diritto di utilizzo della rete di gas che essa gestisce dietro pagamento di un corrispettivo che comprende l'importo delle TOS non costituiscono «operazioni simili».

38 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alle due questioni sollevate dichiarando che gli articoli 9, paragrafo 1, 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che l'importo delle tasse, quali quelle di cui al procedimento principale, versato ai comuni da parte della società concessionaria della rete di distribuzione di gas per l'utilizzo del demanio pubblico di detti comuni e che è in seguito riversato da detta società su un'altra, incaricata della commercializzazione del gas, e infine da quest'ultima sui consumatori finali, deve essere compreso nella base imponibile IVA applicabile alla prestazione fornita dalla prima di tali società alla seconda in forza dell'articolo 73 di detta direttiva.

Sulle spese

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

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

Gli articoli 9, paragrafo 1, 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che l'importo delle tasse, quali quelle di cui al procedimento principale, versato ai comuni da parte della società concessionaria della rete di distribuzione di gas per l'utilizzo del demanio pubblico

di detti comuni e che è in seguito riversato da detta società su un'altra, incaricata della commercializzazione del gas, e infine da quest'ultima sui consumatori finali, deve essere compreso nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto applicabile alla prestazione fornita dalla prima di tali società alla seconda in forza dell'articolo 73 di detta direttiva.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.