

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JEAN RICHARD DE LA TOUR

presentate il 3 giugno 2021 (1)

**Causa C-90/20**

**Apcoa Parking Danmark A/S**

**contro**

**Skatteministeriet**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Højesteret (Corte suprema, Danimarca)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni imponibili – Prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso – Spese rimosse in caso di inosservanza delle condizioni di parcheggio su suolo privato – Qualificazione»

## I. Introduzione

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'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(2).

2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia sorta fra la società Apcoa Parking Danmark A/S (in prosieguo: la «Apcoa») e lo Skatteministeriet (Ministero delle Finanze, Danimarca), in relazione all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) delle spese di controllo rimosse in caso di inosservanza delle condizioni di parcheggio su suolo privato.

3. La Corte è invitata a dichiarare se tali spese costituiscano una somma dovuta a titolo di risarcimento per la violazione di obblighi contrattuali oppure, al contrario, il corrispettivo di una prestazione individualizzabile ai sensi della direttiva IVA.

4. Illusterò le ragioni che mi inducono a proporre alla Corte di adottare questa seconda qualificazione.

## II. Contesto normativo

### A. La direttiva IVA

5. 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».

6. 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».

7. Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di detta direttiva, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario costituisce una «cessione di beni».

8. L'articolo 24, paragrafo 1, della stessa direttiva prevede quanto segue:

«Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

9. L'articolo 25 della direttiva IVA così recita:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

- a) la cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;
- b) l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione;
- c) l'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

10. L'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), e paragrafo 2, lettera b), di tale direttiva dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

l) l'affitto e la locazione di beni immobili.

2. Sono escluse dall'esenzione di cui al paragrafo 1, lettera l), le operazioni seguenti:

(...)

b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli».

## **B. La normativa danese**

### **1. La legge sull'IVA**

11. L'articolo 4, paragrafo 1, della lov om merværdiafgift (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) (3) dispone quanto segue:

«È dovuta l'imposta sui beni e i servizi forniti a titolo oneroso nel territorio nazionale. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

Una prestazione di servizi comprende ogni altra prestazione».

12. L'articolo 13, paragrafo 1, punto 8), di tale legge prevede quanto segue:

«Sono esenti dall'imposta i beni e i servizi seguenti:

(...)

8) L'amministrazione, la locazione e l'affitto di beni immobili, compresa la somministrazione di gas, acqua, elettricità e riscaldamento nel contesto della locazione o dell'affitto. L'esenzione non comprende tuttavia (...) la locazione di aree di campeggio, di aree di parcheggio o di spazi pubblicitari, nonché la locazione di armadietti di deposito».

13. L'articolo 27, paragrafo 1, di detta legge prevede quanto segue:

«Nel caso della cessione di beni e della prestazione di servizi, la base imponibile è costituita dal corrispettivo, sovvenzioni incluse, direttamente connesso al prezzo dei beni o dei servizi, ma non include l'imposta prevista dalla presente legge. Se il pagamento viene effettuato in tutto o in parte prima della cessione o della prestazione oppure prima dell'emissione della fattura, la base imponibile è pari all'80 % della somma ricevuta».

## 2. **La legge sulla circolazione stradale**

14. Secondo il giudice del rinvio, il færdselsloven (legge sulla circolazione stradale) non specifica le situazioni in cui possono essere riscosse spese di controllo di parcheggio irregolare su suolo privato. Tuttavia, essa prevede, a partire da una modifica legislativa intervenuta nel 2014, all'articolo 122 c, paragrafo 1, che, in caso di parcheggio su suolo privato accessibile al pubblico, la tariffa di controllo (spese di controllo) può essere applicata solo se ciò è chiaramente indicato in loco (fatto salvo un divieto generale e chiaramente segnalato di parcheggio nella zona).

## III. **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

15. La Apcoa è una società privata che gestisce parcheggi su terreni privati in accordo con i loro proprietari. Essa fissa le condizioni di utilizzo delle aree di parcheggio, come il divieto di parcheggio senza un'autorizzazione specifica, la durata massima della sosta e l'eventuale pagamento di una tariffa quale suo corrispettivo. In caso di violazione delle condizioni di utilizzo, la Apcoa riscuote inoltre spese di controllo specifiche [510 corone danesi (DKK) (circa EUR 69) per gli anni 2008 e 2009].

16. All'ingresso dei parcheggi in questione si trova un cartello che indica segnatamente che «[l]a violazione della normativa può comportare la riscossione di spese di controllo pari a DKK 510» oppure che «[l]a violazione della normativa può comportare la riscossione di spese di controllo pari a DKK 510 al giorno». Viene parimenti indicato che «[l]'area [di parcheggio] è gestita in conformità alle norme di diritto privato».

17. La Apcoa è soggetta ad IVA sul pagamento delle somme percepite in caso di parcheggio in conformità alle regole di quest'ultimo.

18. Il 25 ottobre 2011 la Apcoa ha chiesto allo SKAT (amministrazione tributaria danese) il rimborso dell'IVA assolta per le spese di controllo riscosse fra il 1° settembre 2008 e il 31 dicembre 2009, il cui importo è stato valutato in DKK 25 089 292 (circa EUR 3 370 000).

19. La controversia non verte sull'assoggettamento ad IVA nei rapporti fra la Apcoa e il proprietario dell'area di parcheggio interessata.

20. Il 12 gennaio 2012 lo SKAT ha respinto la domanda con la motivazione che le spese di controllo sono considerate soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, e dell'articolo 27, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 13, paragrafo 1, punto 8), seconda frase, di tale legge.

21. Il 23 dicembre 2014 tale decisione è stata confermata dal Landskatteretten (Commissione tributaria nazionale, Danimarca).

22. Il Landskatteretten (Commissione tributaria nazionale) ha elencato le tredici ipotesi nelle quali la Apcoa può percepire spese di controllo:

«1. Pagamento di una tariffa insufficiente.

2. Ticket di parcheggio valido non visibile sul parabrezza.

3. Biglietto non controllabile, ad esempio se il ticket di parcheggio non è collocato in maniera corretta.

Le ipotesi da 1 a 3 si applicano in caso di parcheggio a pagamento.

4. Assenza di ticket di parcheggio valido, ad esempio nel caso di un parcheggio residenziale per il quale è necessaria l'autorizzazione ad utilizzare aree di parcheggio specifiche.

5. Parcheggio in un posto destinato alle persone disabili. Tale motivo di spesa si applica unicamente in presenza di un cartello di parcheggio per disabili, indipendentemente dal fatto che il parcheggio sia gratuito o a pagamento. Per poter parcheggiare in tali aree, il conducente deve aver collocato un documento giustificativo sul suo parabrezza.

6. Parcheggio al di fuori delle aree di parcheggio contrassegnate. Tale motivo di spesa si applica a tutti i tipi di aree di parcheggio quando un cartello indica di parcheggiare all'interno delle aree.

7. Parcheggio vietato. Tale motivo di spesa si applica, ad esempio, in caso di parcheggio su una strada di accesso per i vigili del fuoco.

8. Area di parcheggio riservata. Tale motivo di spesa si applica a tutti i tipi di aree di parcheggio per le quali è necessario parcheggiare nelle aree specifiche.

9. Assenza di disco orario visibile.

10. Disco orario regolato in maniera non corretta/sosta oltre il tempo indicato di parcheggio.

11. Disco orario illeggibile. Tale motivo di spesa si applica, ad esempio, se le lancette si sono staccate dal disco orario oppure se vi è un errore in un disco elettronico.

12. Pluralità di dischi orari. Tale motivo di spesa si applica nei casi in cui l'automobilista ha collocato più dischi orari sul parabrezza al fine di prolungare il tempo di parcheggio.

I motivi di spesa da 9 a 12 vengono applicati nei casi in cui il parcheggio è gratuito per un tempo limitato, ma in cui è richiesto un disco orario come prova del momento in cui il veicolo è stato parcheggiato.

13. Altro. Tale motivo di spesa si applica in caso di violazione delle regole di parcheggio che non sono descritte in nessuno dei 12 punti precedenti. Il punto 13 si applica, ad esempio, quando il parcheggio ostacola in modo chiaro la circolazione. Qualora tale motivo di spesa venga utilizzato per giustificare la riscossione di spese di controllo, esso sarà integrato da un testo che descrive l'infrazione».

23. Il ricorso proposto dalla Apcoa avverso tale decisione è stato respinto dal Retten i Kolding (Tribunale di Kolding, Danimarca), con decisione del 23 gennaio 2017, la quale è stata confermata dal Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca) con sentenza del 10 settembre 2018.

24. La Apcoa ha impugnato tale sentenza dinanzi all'Højesteret (Corte suprema, Danimarca) chiedendo, segnatamente, che il Ministero delle Finanze riconoscesse che le spese di controllo riscosse in caso di violazione della regolamentazione in materia di parcheggio, nei rapporti fra ciascun automobilista e la Apcoa, non costituiscono il corrispettivo di una prestazione soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

25. Il giudice del rinvio espone che fra le parti è controverso se, alla luce della sentenza del 3 marzo 1994, Tolsma (4), esistano prestazioni reciproche. Esso esprime dei dubbi, con riguardo alla giurisprudenza della Corte relativa alla nozione di «prestazione di servizi», sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA che giustificerebbe l'assunto che le spese di controllo in questione costituiscono la remunerazione di un servizio.

26. Il giudice del rinvio precisa che, stando agli elementi del fascicolo, le autorità tributarie tedesche, svedesi e del Regno Unito ritengono che le spese di controllo dovute in caso di inosservanza delle condizioni di parcheggio su suolo privato non siano soggette all'IVA.

27. In tali circostanze, l'Højesteret (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che le spese di controllo percepite per violazione delle disposizioni in materia di parcheggio su suolo privato costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizi, di modo che si configura un'operazione soggetta all'IVA».

28. La Apcoa, i governi danese e irlandese, nonché la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte alla Corte.

29. La Apcoa e il governo danese hanno risposto ai quesiti a risposta scritta nei termini impartiti.

#### IV. **Analisi**

30. Con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se l'operazione consistente nel riscuotere spese di controllo (5) in caso di mancato rispetto delle condizioni di parcheggio in luoghi privati gestiti dalla Apcoa possa essere qualificata come prestazione di servizi, ai sensi della direttiva IVA.

31. Diversi principi devono essere richiamati in via preliminare.

## A. **Richiamo dei principi applicabili**

32. In primo luogo, come enunciato dalla Corte nella sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér (6) :
- sebbene la direttiva IVA assegni un ambito di applicazione molto ampio a tale imposta, solo le attività aventi carattere economico sono soggette a tale imposta;
  - la nozione di «attività economica» è definita all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA come comprensiva di tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, in particolare delle operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, e
  - il concetto di «sfruttamento» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio della neutralità del sistema comune di tale imposta, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, intesa a ricavare dal bene di cui trattasi introiti aventi un certo carattere di stabilità.
33. In secondo luogo, ai sensi dell'articolo 24 della direttiva IVA, si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.
34. In terzo luogo, da una giurisprudenza costante della Corte discende che una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ai sensi della direttiva IVA, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorre un rapporto giuridico nel corso del quale vengano scambiate prestazioni reciproche; la remunerazione percepita dal prestatore costituisce l'effettivo controvalore del servizio fornito al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, quando cioè le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico (7).

## B. **Qualificazione delle spese di controllo**

35. Dal momento che la controversia di cui al procedimento principale non verte sul carattere di stabilità degli introiti della Apcoa provenienti dalle spese di controllo (8), occorre individuare le caratteristiche della prestazione di servizi, nonché quelle del suo corrispettivo, prendendo in considerazione la realtà economica dell'operazione di cui trattasi (9).

36. A tal riguardo, occorre ricordare che:

- contrariamente alla qualificazione formale delle parti del contratto, la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (10) ;
- la nozione di «prestazioni di servizi» deve essere interpretata indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (11), e
- l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione, non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (12).

37. Esaminerò pertanto in successione le seguenti questioni:

- Se esista un servizio.
- Se la somma dovuta costituisca un corrispettivo effettivo.
- Se esista un nesso diretto fra questi due elementi.

## 1. **Un servizio**

38. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che la Apcoa agisce in qualità di gestore di spazi di parcheggio privati per conto di proprietari privati (13).

39. A tale titolo, la Apcoa fissa le condizioni di utilizzo delle aree di parcheggio, come:

- il divieto di parcheggio senza autorizzazione specifica;
- la durata massima del parcheggio;
- l'importo delle spese di parcheggio, oppure
- il pagamento di spese specifiche (14) qualora le regole applicabili al parcheggio non siano state rispettate. In sintesi, tali spese, denominate «spese di controllo», vengono percepite in caso di superamento del periodo di tempo a partire dal quale sono dovute altre spese di parcheggio oppure in caso di assenza di documenti giustificativi validi di parcheggio o ancora in caso di utilizzo non corretto della zona o dell'area di parcheggio.

40. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, nonché dalle osservazioni delle parti e degli interessati si evince che la questione centrale da risolvere è se l'analisi adottata dalla Corte nella sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (15), possa essere estesa per analogia alle operazioni in questione e, di conseguenza, essere distinta da quella adottata nella sentenza MEO – *Serviços de Comunicações e Multimédia*.

41. Più precisamente, si pone la questione se occorra considerare le spese di controllo come un risarcimento, come suggerito dalla Apcoa e dalla Commissione, oppure come il corrispettivo di ciò di cui un cliente fruisce, ossia un posto per parcheggiare il proprio veicolo, indipendentemente dalle circostanze particolari connesse alla regolamentazione in materia di parcheggio, come già statuito dall'*Højesteret* (Corte suprema) (16) e come sostenuto dal governo danese.

42. Condivido questa seconda analisi. Infatti, in primo luogo, ricordo che, in applicazione della giurisprudenza della Corte, la qualificazione delle clausole contrattuali sulla base del diritto civile nazionale non è idonea a produrre effetti se queste ultime non riflettono davvero la realtà economica dell'operazione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (17).

43. In secondo luogo, mi sembra che le spese di controllo siano elementi del corrispettivo della possibilità offerta al cliente di parcheggiare il proprio veicolo, e ciò a motivo degli elementi di natura economica che esse contengono.

44. Infatti, la Apcoa propone, in diverse modalità pratiche, un servizio consistente nel mettere a disposizione di conducenti di veicoli spazi di parcheggio. A tal fine, la Apcoa ha delimitato talune aree e ha riservato alcune di esse, ad esempio per clienti disabili. Siffatta prestazione di servizio esiste indipendentemente dalla conformità o meno alle regole dell'uso che ne viene fatto.

45. In concreto, non appena il conducente di un veicolo entra in un parcheggio gestito dalla Apcoa, egli viene messo nelle condizioni di fruire di un'area di parcheggio per un certo periodo di

tempo.

46. Tale servizio rientra nella nozione di «locazione» ai sensi dell'articolo 135 paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA, che comprende ogni attività economica consistente nel percepire una remunerazione in cambio della messa a disposizione di aree destinate al parcheggio di veicoli, a prescindere dallo status giuridico della persona che le affitta o dalla sua qualità di proprietario (18).

47. In tali circostanze, qualora vengano rimosse spese supplementari dalla Apcoa, occorre individuare, con riferimento all'assoggettamento di tali spese all'IVA, l'analogia che potrebbe esistere con la soluzione adottata dalla Corte nella sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (19).

48. In tale sentenza, la Corte ha statuito che «le somme versate a titolo di caparra nell'ambito di contratti relativi a prestazioni alberghiere soggette ad IVA devono essere considerate, qualora il cliente si avvalga della facoltà di disdetta consentitagli e le somme stesse siano trattenute dall'albergatore, quali indennità forfetarie di recesso versate ai fini del risarcimento del danno subito per effetto della rinuncia del cliente, senza che sussista un nesso diretto con un qualsivoglia servizio reso a titolo oneroso, e, in quanto tali, non soggette a tale imposta» (20).

49. La Corte ha precisato che «il trattenimento della caparra, oggetto della causa principale, è conseguenza (...) della disdetta da parte del cliente conformemente alla facoltà consentitagli e serve a risarcire l'albergatore a seguito di tale disdetta» (21). Pertanto, in una simile ipotesi, è per il fatto che l'albergatore non ha potuto fornire la prestazione alberghiera prenotata dal cliente e che quest'ultimo non ha evidentemente fruito di tale prestazione che lo stesso risarcisce l'albergatore di un lucro cessante.

50. Di conseguenza, mi sembra che la portata della sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (22), debba essere limitata ai soli casi in cui il risarcimento della controparte contrattuale sia connesso all'assenza di un'operazione, il che è coerente con le sentenze del 1° luglio 1982, *BAZ Bausystem* (23) (in merito ad interessi di mora); del 29 febbraio 1996, *Mohr* (24) (in merito alla compensazione di una perdita di attività), o ancora del 18 gennaio 2017, *SAWP* (25) (in merito all'equo compenso a vantaggio dei titolari di diritti di riproduzione).

51. Nella specie, in caso di utilizzo di un parcheggio gestito dalla Apcoa, il conducente, il quale versa spese di controllo, ha fruito di un'area o di una zona di parcheggio. L'importo delle spese risulta dal fatto che le condizioni accettate dal medesimo al momento dell'ingresso nel parcheggio sono soddisfatte.

52. In tali circostanze, ritengo, al pari del governo danese, che il ravvicinamento con la sentenza *Vodafone Portugal*, emessa dopo l'invio della domanda di pronuncia pregiudiziale e il deposito delle osservazioni scritte della Apcoa, sia pertinente, poiché essa completa la sentenza *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (26), sfociando così in un'analisi della portata di tale decisione diversa da quella sostenuta da tale società nelle sue osservazioni scritte.

53. Nella sentenza *Vodafone Portugal*, la Corte ha affermato che:

– «[n]ell'ambito della sua attività, la [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (in prosieguo: 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» (27), e

– «[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» (28).

54. La Corte ha rilevato i seguenti elementi (29):

– «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», e

– «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».

55. La Corte ha stabilito che, «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» (30).

56. In considerazione della realtà economica delle operazioni, la Corte ha ritenuto che gli importi dovuti dai clienti corrispondano al recupero di una parte dei costi associati alla prestazione dei servizi che detto operatore ha fornito loro (31). Tali importi rappresentano una parte del prezzo del servizio che il prestatore si è impegnato a fornire (32) e mirano a garantire all'operatore una remunerazione minima della prestazione effettuata (33).

57. Tale analisi mi pare trasponibile alle operazioni di cui al procedimento principale poiché ritengo, al pari del governo danese, che, nel caso in cui le spese di controllo siano dovute, coloro che utilizzano i parcheggi gestiti dalla Apcoa abbiano potuto fruire di un parcheggio. Il prezzo di tale servizio è correlato alle modalità di utilizzo dei luoghi che l'operatore non può controllare.

## 2. ***Un corrispettivo effettivo***

58. La Apcoa sostiene che le spese di controllo non sono il corrispettivo di una prestazione, poiché si tratta di una tariffa standard che eccede ampiamente il valore della prestazione di cui fruisce l'automobilista. Al pari della Commissione, essa fa valere che tali spese sono intese a sanzionare una violazione delle condizioni di utilizzo del parcheggio.

59. Orbene, da un lato, ricordo che la Corte ha dichiarato che l'importo del corrispettivo è irrilevante (34). Dall'altro lato, non si può trarre argomento dal fatto che la tariffa forfettaria mira a dissuadere i clienti dall'inosservanza della regolamentazione in materia di parcheggio poiché, secondo una giurisprudenza costante, gli scopi e i risultati dell'operazione di cui trattasi non incidono sulla sua qualificazione e solo la realtà economica è determinante (35).

60. Nella specie, ritengo, in primo luogo, che l'importo delle spese di controllo sia correlato alla scelta del conducente che ha parcheggiato il proprio veicolo nel parcheggio, messo a disposizione dalla Apcoa, di superare il periodo di utilizzo della sua area, o di non giustificare correttamente il proprio diritto di utilizzarlo oppure, ancora, di parcheggiare o su uno spazio non riservato al

medesimo o in maniera intralciante.

61. In secondo luogo, dal punto di vista della realtà economica, si deve considerare che l'importo delle spese di controllo tiene necessariamente conto del costo di gestione dei parcheggi più elevato. Tale costo aggiuntivo è generato da un parcheggio che non soddisfa le condizioni normali di utilizzo del servizio offerto. In altre parole, l'importo del corrispettivo mira ad assicurare alla Apcoa una remunerazione contrattuale della prestazione effettuata a condizioni imputabili all'utilizzatore che non sono idonee a modificare la realtà economica e commerciale del suo rapporto con il medesimo.

62. In tal senso, rilevo che nella relazione del giugno del 2013 sulla tutela rafforzata dei consumatori nel settore del parcheggio, redatta da un gruppo di lavoro del Justitsministeriet (Ministero della Giustizia, Danimarca), citata dal giudice del rinvio, viene indicato che «i rappresentanti della Danske Private Parkeringssselskabers Brancheforening [(Associazione professionale danese del parcheggio privato)] hanno informato il gruppo di lavoro che l'aumento a DKK 590 [delle tariffe di parcheggio privato (36)] era segnatamente motivato da un aumento continuo delle diverse spese di funzionamento di un'impresa di parcheggio e dal fatto che non era più possibile applicare la tariffa pubblica. Tale associazione fa in particolare valere, al riguardo, che la tariffa doveva riflettere il prezzo più elevato del parcheggio legale; che le società versano l'IVA sulle tariffe di parcheggio pagate e che, contrariamente alle tariffe imposte dalle autorità pubbliche, non esiste la possibilità di esigere il pagamento dal proprietario nell'ambito di una responsabilità civile». Viene ivi parimenti precisato che «l'importo delle tariffe di parcheggio privato attuali viene determinato sulla base di calcoli dell'evoluzione generale dei prezzi e delle retribuzioni e sarebbe peraltro di norma orientato ai costi e al mercato» (37).

### 3. **Nesso fra il servizio e il corrispettivo effettivo**

63. Si deve ricordare che da una giurisprudenza costante risulta che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e configura pertanto un'operazione imponibile solo quando sussiste un nesso *diretto* tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (38).

64. La Apcoa ritiene, al pari della Commissione, che tale nesso diretto non esista, per il fatto che non sussiste un nesso economico concreto con il valore di un servizio di parcheggio.

65. Tuttavia, dalla giurisprudenza costante della Corte risulta che sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario, vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (39).

66. Ciò avviene nel caso di specie. Esiste un nesso diretto fra il parcheggio effettuato dall'automobilista in circostanze particolari stabilite dalla Apcoa e la riscossione da parte di tale società di spese di parcheggio maggiorate.

67. Inoltre, ritengo che la tassazione non possa dipendere dall'uso corretto o scorretto da parte del cliente della fornitura di un'area o di una zona di parcheggio. Non può essere istituita una disparità di trattamento, riguardo all'IVA, fra colui che beneficia di un servizio di parcheggio ad un prezzo generale e colui che accetta di farne uso ad un costo più elevato (40).

68. Di conseguenza, ne concludo che le spese di controllo riscosse dalla Apcoa costituiscono il controvalore effettivo del servizio di parcheggio di cui il cliente fruisce in condizioni particolari che lo stesso ha scelto, e pertanto, che esse sono soggette all'IVA.

## V. Conclusione

69. Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere nei seguenti termini alla questione pregiudiziale sollevata dall'Højesteret (Corte suprema, Danimarca):

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 le spese riscosse da un operatore economico quale corrispettivo del parcheggio di veicoli, il cui importo viene fissato dallo stesso in funzione delle condizioni di utilizzo di tale parcheggio, devono essere considerate la remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e soggetta, in quanto tale, a siffatta imposta.

1 Lingua originale: il francese.

2 GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA».

3 In prosieguo: la «legge sull'IVA».

4 C?16/93, EU:C:1994:80.

5 Nei documenti trasmessi alla Corte, le espressioni utilizzate per designare tali spese sono diverse: «spese di controllo», «tariffe di controllo», «tariffe maggiorate di parcheggio» oppure «tariffe di parcheggio». La Apcoa ha specificato che tali spese di controllo sono comunemente chiamate «penale di parcheggio». Adotto l'espressione «spese di controllo» per coerenza con la domanda di pronuncia pregiudiziale e con il contenuto dei documenti ufficiali ivi citati.

6 C?263/15, EU:C:2016:392, punti 20, 23 e 24. V. parimenti, a titolo di richiamo recente di tali principi, sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wroc?aw (Conversione del diritto di usufrutto) (C?604/19, EU:C:2021:132, punti da 67 a 69).

7 V. sentenza del 21 gennaio 2021, UCMR - ADA (C?501/19, EU:C:2021:50, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

8 A tal riguardo, il governo danese ha precisato che la riscossione di tariffe maggiorate di parcheggio costituisce parte integrante del modello economico della Apcoa e che tali tariffe hanno rappresentato dal 34 a 35 % del fatturato netto totale di tale società, ossia circa EUR 10,4 milioni nel 2008 ed EUR 11 milioni nel 2009.

9 V. sentenze del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17; in prosieguo: la «sentenza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia», EU:C:2018:942, punti 61 e 62), nonché dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal (C?43/19; in prosieguo: la «sentenza Vodafone Portugal», EU:C:2020:465, punti da 47 a 49). Come ricordato dall'avvocato generale Kokott nelle sue conclusioni nella causa Gmina Wroc?aw (Conversione del diritto di usufrutto) (C?604/19, EU:C:2020:647, paragrafo 35), «[n]on tutti i pagamenti implicano necessariamente uno scambio di servizi imponibile».

10 V. sentenze MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punto 43 e la giurisprudenza ivi citata), nonché del 17 dicembre 2020, Franck (C?801/19, EU:C:2020:1049, punto 43).

11 V. sentenza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punto 60 e la giurisprudenza ivi citata).

12 V. sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punto 29).

13 Tali circostanze sono diverse da quelle che la Corte è stata chiamata a conoscere in cause precedenti. Infatti, per quanto riguarda l'imposizione delle attività di un *organismo di diritto pubblico* consistenti nel mettere a disposizione dei conducenti di autoveicoli, verso corrispettivo pecuniario, aree destinate al parcheggio del loro autoveicolo, o lungo la strada o nelle zone di parcheggio esistenti sul demanio pubblico comunale, sul patrimonio del comune o ancora su terreni di proprietà privata, e l'obbligo di verificare se tale organismo agisca in quanto pubblica autorità, v. sentenza del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punti da 21 a 23). V., parimenti, come esempio della diversità delle situazioni in caso di riscossione delle spese di parcheggio, sentenza del 25 marzo 2021, Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, punti 27, 67, 95 e 96), sulla cooperazione giudiziaria in materia civile, relativa alla gestione e alla manutenzione dei parcheggi pubblici da parte di una società costituita da un comune a tale fine.

14 Nella sua risposta al quesito scritto della Corte, la Apcoa ha precisato che, «[i]n caso di sosta oltre il tempo autorizzato di parcheggio, vengono rimosse soltanto le spese di controllo».

15 C-277/05, EU:C:2007:440.

16 Nella domanda di pronuncia pregiudiziale viene precisato che, nel caso dell'imposta dovuta dalla Apcoa sulle spese di controllo, il Landskatteretten (Commissione tributaria nazionale) si è conformata, nel 2007 e nel 2014, ad una sentenza emessa dal giudice del rinvio il 12 aprile 1996. L'Højesteret (Corte suprema) ha dichiarato che le tariffe maggiorate, rimosse sulla base di un rapporto quasi-contrattuale, dovevano essere considerate come il corrispettivo di una prestazione e, pertanto, assoggettate all'IVA, nonostante il fatto che tali tariffe fossero fissate in base a una tariffa standard, che era molto elevata rispetto alla tariffa ordinaria di parcheggio a motivo della volontà di evitare i parcheggi irregolari.

17 V. paragrafo 36, primo trattino, delle presenti conclusioni. V., parimenti, conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, paragrafo 34), che sottolinea che «[è] irrilevante (...) il modo in cui il diritto nazionale considera l'indennizzo compensativo. (...) è irrilevante, dal punto di vista del diritto dell'IVA, se debba ivi essere ravvisato un diritto al risarcimento del danno di natura extracontrattuale o una clausola penale, oppure se esso venga qualificato come risarcimento del danno, indennizzo o corrispettivo».

18 A quanto mi consta, la Corte ha emesso una sola sentenza vertente sull'ambito di applicazione dell'articolo 135 di tale direttiva. Si tratta della sentenza del 13 luglio 1989, Henriksen (173/88 EU:C:1989:329, punto 17), relativa alla locazione di aree connessa ad una locazione non imponibile. La Corte ha interpretato l'articolo 13, B, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), le cui disposizioni sono equivalenti a quelle dell'articolo 135, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA (v. allegato XII di tale direttiva).

19 C-277/05, EU:C:2007:440.

20 Sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 36).

21 Sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05,

EU:C:2007:440, punto 32).

22 C?277/05, EU:C:2007:440.

23 222/81, EU:C:1982:256, punto 8.

24 C?215/94, EU:C:1996:72, punto 21.

25 C?37/16, EU:C:2017:22, punto 30.

26 V. nota 33 delle presenti conclusioni.

27 Sentenza Vodafone Portugal (punto 18).

28 Sentenza Vodafone Portugal (punto 19).

29 Sentenza Vodafone Portugal (punto 37).

30 Sentenza Vodafone Portugal (punto 41).

31 Sentenza Vodafone Portugal (punto 38).

32 Sentenza Vodafone Portugal (punto 39).

33 V. sentenza Vodafone Portugal (punto 40). Sulla base dei suoi accertamenti relativi al calcolo delle somme dovute (v. punto 34 di tale sentenza), la Corte risponde agli interrogativi del giudice del rinvio illustrati ai punti 26 e 27 di detta sentenza quanto alla portata della sentenza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia risultante dalle sue affermazioni relative alla corrispondenza fra l'importo pagato per l'inosservanza del periodo di fedeltà e l'importo che l'operatore di cui trattavasi avrebbe percepito nella restante parte di detto periodo se non si fosse verificata la risoluzione del contratto.

34 V. paragrafo 36, terzo trattino, delle presenti conclusioni.

35 V. paragrafo 36, secondo trattino, delle presenti conclusioni.

36 Tale espressione tratta dalla citazione della relazione del giugno del 2013 da parte del giudice del rinvio corrisponde a quella di «spese di controllo», v. nota 5 delle presenti conclusioni.

37 Il governo danese ha precisato che l'importo di tali tariffe è in continuo aumento dal 2009 e che, per il 2020, esso era stato fissato da diverse società di parcheggio privato, fra cui la Apcoa, ad almeno DKK 750 (circa EUR 100).

38 V. paragrafo 34 delle presenti conclusioni.

39 V., per analogia, sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria (C?94/19, EU:C:2020:193, punto 26 e la giurisprudenza ivi citata).

40 V., per analogia, sentenza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punto 47).