



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
MACIEJ SZPUNAR  
presentate l'8 settembre 2016<sup>1</sup>

**Causa C-344/15**

**National Roads Authority  
contro  
The Revenue Commissioners**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dagli Appeal Commissioners (autorità di revisione in materia doganale e fiscale, Irlanda)]

«Rinvio pregiudiziale — Imposte — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 13, paragrafo 1 — Soggetti passivi — Attività o operazioni esercitate da enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità — Costruzione e gestione delle strade a pedaggio — Distorsioni della concorrenza»

### Introduzione

1. L'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») delle attività esercitate da enti di diritto pubblico che agiscono in qualità di pubbliche autorità potrebbe sembrare privo di senso. Ciò implica, infatti, notevoli complicazioni amministrative, senza risultati tangibili per le finanze pubbliche, tranne che per il trasferimento dei fondi da un conto all'altro. Tuttavia, due motivi importanti militano a favore di un siffatto assoggettamento nei casi in cui l'attività di enti pubblici diventi simile, per sua natura, ad un'attività economica ordinaria.
2. In primo luogo, il principio della generalità dell'IVA richiede che, ove possibile, tutte le attività economiche siano soggette a tale imposta. In secondo luogo, qualora gli enti pubblici intraprendano un'attività in base allo stesso regime al quale è sottoposta l'attività che è, o che può essere, esercitata da soggetti privati, ma senza assoggettamento a imposta, si verificano diverse forme di distorsioni della concorrenza<sup>2</sup>.
3. Di conseguenza, il legislatore dell'Unione ha previsto l'assoggettamento all'imposta delle attività esercitate da enti pubblici, laddove l'assenza di tale tassazione provocherebbe distorsioni di concorrenza. Benché tale principio abbia già formato oggetto di una serie di sentenze della Corte, la sua applicazione pratica crea ancora difficoltà. La presente causa consentirà di chiarire alcuni dei suddetti dubbi e di precisare la giurisprudenza esistente.

<sup>1</sup> — Lingua originale: il polacco.

<sup>2</sup> — V. conclusioni dell'avvocato generale J. Kokott nella causa *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi da 22 a 27).

## Contesto normativo

### *Diritto dell'Unione*

4. Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>3</sup>:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili».

### *Diritto irlandese*

5. La disposizione del diritto irlandese, vigente all'epoca dei fatti del procedimento principale, la quale trasponeva l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, era l'articolo 8, paragrafo 2A, del Value Added Tax Act 1972 (legge del 1972 relativa imposta sul valore aggiunto).

6. La National Roads Authority, ricorrente nel procedimento principale (in prosieguo: la «NRA»), è stata istituita in forza del Roads Act 1993 (legge del 1993 sulle strade) quale autorità pubblica indipendente, competente in materia di costruzione e gestione delle strade nazionali. Ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, della citata legge, il suo compito è di garantire una rete sicura ed efficiente di strade nazionali.

7. Ai sensi degli articoli 56 e 57 del Roads Act 1993, la NRA, in qualità di «autorità competente in materia di viabilità» in riferimento alle strade nazionali, ha il diritto di introdurre un sistema di pedaggi per le strade nazionali selezionate. Sulla base all'articolo 61 della citata legge, essa è altresì competente ad emanare le norme di attuazione relative al sistema dei pedaggi.

8. Ai sensi dell'articolo 58 del Roads Act 1993, la NRA è autorizzata a riscuotere i pedaggi il cui ammontare viene fissato da quest'ultima nei regolamenti di attuazione che essa stessa emana. Tuttavia, conformemente all'articolo 63, la NRA può affidare, in forza di un contratto, la riscossione dei suddetti pedaggi a soggetti terzi. I contratti in questione, oltre al conferimento del diritto a riscuotere i pedaggi, impongono a soggetti terzi gli obblighi relativi alla costruzione e manutenzione o al finanziamento della costruzione e della manutenzione delle strade soggette a pedaggio nonché alla loro gestione per la durata del contratto.

3 — GU 2006, L 347, pag. 1.

## Contesto fattuale, procedimento e questioni pregiudiziali

9. La maggior parte delle strade nazionali a pedaggio in Irlanda è gestita da soggetti privati in forza dei contratti conclusi con la NRA. Tuttavia, due di tali strade, ossia, il Westlink Toll Road (parte della circonvallazione di Dublino) e il Dublin Tunnel (il tunnel che collega Dublino con il porto) sono gestite dalla NRA ed è quest'ultima a riscuotervi i pedaggi<sup>4</sup>. Vale la pena di rilevare che fino ad agosto 2008 anche il Westlink Toll Road era una strada gestita da un soggetto privato in forza del contratto concluso con la NRA. Tuttavia, detto operatore non era disposto a sostenere i costi della modifica del sistema di riscossione dei pedaggi, con la conseguenza che la NRA ha risolto il suo contratto ed ha rilevato la gestione diretta della strada in questione.

10. I pedaggi pagati dagli utenti delle strade, siano esse gestite da soggetti privati o dalla NRA sono maggiorati dell'IVA. Tuttavia, la NRA ha chiesto ai Revenue Commissioners (autorità fiscale competente) il rimborso di tale imposta per il periodo di luglio e agosto 2010 relativamente ai pedaggi su due strade nazionali gestite direttamente da essa, sostenendo che, in quanto ente di diritto pubblico, non è soggetto passivo IVA ai sensi delle disposizioni di attuazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. In seguito al rifiuto del rimborso da parte dei Revenue Commissioners, la NRA ha impugnato detta decisione dinanzi al giudice del rinvio.

11. Nutrendo dubbi in ordine alla corretta interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112, detto giudice ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Qualora un ente di diritto pubblico eserciti un'attività quale la fornitura di accesso a una strada dietro pagamento di un pedaggio e qualora nello Stato membro vi siano organismi privati che riscuotono i pedaggi su diverse strade a pedaggio in virtù di un contratto con l'ente pubblico interessato ai sensi di disposizioni di legge nazionali, se il secondo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 del Consiglio debba essere interpretato nel senso che l'ente pubblico in questione va considerato in concorrenza con gli operatori privati interessati, cosicché il non assoggettamento dell'ente pubblico è ritenuto provocare una distorsione della concorrenza di una certa importanza, nonostante il fatto che a) non sussista e non possa sussistere una concorrenza effettiva tra l'ente pubblico e gli operatori privati interessati e b) non vi sia alcuna prova dell'esistenza di una realistica possibilità di ingresso sul mercato da parte di un operatore privato allo scopo di costruire e gestire una strada a pedaggio in concorrenza con la strada a pedaggio gestita dall'ente pubblico.
- 2) In assenza di presunzione, in quale modo si debba procedere per determinare qualora vi sia una distorsione della concorrenza di una certa importanza ai sensi del secondo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE».

12. L'ordinanza di rinvio è pervenuta alla Corte il 6 luglio 2015. Osservazioni scritte sono state presentate dalle parti del procedimento principale nonché dalla Commissione europea. Gli stessi soggetti, nonché i governi tedesco e polacco, erano rappresentati all'udienza del 25 maggio 2016.

4 — Come risulta dall'ordinanza di rinvio, la NRA subappalta le attività tecniche connesse alla riscossione dei pedaggi a soggetti terzi; tuttavia, ciò avviene secondo modalità diverse rispetto a quelle previste nei contratti di gestione stipulati ai sensi dell'articolo 63 del Roads Act 1993, cosicché i ricavi dei pedaggi fluiscono nelle casse della NRA.

## Analisi

13. Le questioni pregiudiziali nella presente causa, che è opportuno esaminare congiuntamente, si basano sul presupposto, espresso esplicitamente dal giudice del rinvio nella sua ordinanza, secondo cui la NRA, riscuotendo i pedaggi, agisce in quanto pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112. Di conseguenza, secondo il giudice del rinvio, la NRA può, eventualmente, essere considerata soggetto passivo soltanto in ragione del fatto che il non assoggettamento all'imposta della sua attività provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. È questo il motivo per cui il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di interpretare l'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, dando per scontata l'applicazione del suo articolo 13, paragrafo 1, primo comma. Non sono, tuttavia, del tutto convinto che le premesse da cui muove il giudice del rinvio siano corrette. Vorrei, quindi, preliminarmente, dedicare un po' di attenzione a tale argomento<sup>5</sup>.

### *Riscossione dei pedaggi quale attività della pubblica autorità*

14. Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi, ma solo in relazione alle attività che esercitano «in quanto pubbliche autorità». Si pone, pertanto, la questione se, riscuotendo i pedaggi sulle strade pubbliche, gli organismi come la NRA agiscano in quanto pubbliche autorità.

15. Sembra ovvio che il compito di garantire l'esistenza ed il funzionamento di un'adeguata infrastruttura pubblica, come l'infrastruttura stradale, spetta alle pubbliche autorità, con la conseguenza che i soggetti responsabili per l'assolvimento di un siffatto compito agiscono proprio in qualità di pubblica autorità. Allo stesso tempo, però, la Corte, in una serie di sentenze, ha dichiarato che la messa a disposizione di un'infrastruttura stradale contro pagamento di un pedaggio costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi delle disposizioni del diritto dell'Unione in materia di IVA<sup>6</sup>. Tale assunto deve essere giustificato, in particolare, in ragione del fatto che qualora detti pedaggi vengano riscossi su specifici tratti di strada, e non in generale a titolo di utilizzo dell'intera rete stradale del paese o di tutte le strade di una determinata categoria, si tratta allora di strade di livello superiore (ad esempio, le autostrade) o di itinerari atipici (ad esempio, le gallerie, i ponti di notevole lunghezza). Di regola, in questi casi esiste anche un'alternativa sotto forma delle strade gratuite che conducono alle stesse località. La messa a disposizione di una strada del genere eccede il compito della pubblica autorità di garantire le infrastrutture stradali ed è assimilabile ad un servizio di carattere commerciale<sup>7</sup>.

16. Nelle medesime sentenze, la Corte ha, tuttavia, respinto la tesi della Commissione secondo la quale la nozione di pubbliche autorità, ai sensi dell'attuale articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112<sup>8</sup>, dovrebbe essere interpretata restrittivamente, ossia nel senso limitato ai poteri governativi, il che escluderebbe l'attività consistente nel mettere a disposizione un'infrastruttura

5 — Va inoltre rilevato, per chiarezza espositiva, che l'applicazione nel procedimento principale dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2006/112 è esclusa, in quanto la riscossione dei pedaggi non è compresa nelle categorie di attività elencate nell'allegato I di detta direttiva. In particolare, essa non rientra nell'ambito delle attività nei settori di trasporto di beni e di trasporto di persone (punti 3 e 5 dell'allegato I); v. sentenza del 12 settembre 2000, Commissione/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punto 4).

6 — V. sentenze del 12 settembre 2000, Commissione/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424, punto 36); Commissione/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punto 34); Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 46); Commissione/Paesi Bassi (C-408/97, EU:C:2000:427, punto 30).

7 — V., in tal senso, conclusioni dell'avvocato generale S. Alber, nella causa Commissione/Paesi Bassi (C-408/97, EU:C:2000:43, paragrafo 52).

8 — Le citate sentenze sono state emesse sulla base 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). All'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 corrispondeva l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva.

stradale contro pagamento di un pedaggio<sup>9</sup>. Una siffatta posizione della Corte sembra comprensibile, in quanto, ai sensi delle disposizioni del diritto dell'Unione in materia di IVA, è considerato soggetto passivo chiunque esercita un'attività economica<sup>10</sup>. Pertanto, l'articolo 13 della direttiva 2006/112 esclude dall'assoggettamento le attività economiche, giacché l'esclusione delle attività non economiche sarebbe, infatti, priva di senso<sup>11</sup>.

17. La Corte ha ricordato che, conformemente alla sua giurisprudenza, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati<sup>12</sup>.

18. Respingendo la posizione della Commissione, la Corte ha implicitamente ammesso che la riscossione dei pedaggi può essere considerata sia come un'attività di una pubblica autorità sia come un'attività economica di soggetti privati, e ciò anche nei paesi in cui tali due sistemi di pedaggio coesistono<sup>13</sup>. Non credo, tuttavia, che dalle succitate sentenze si debba trarre la conclusione che l'ente pubblico, riscuotendo i pedaggi, operi sempre in quanto pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112.

19. Le summenzionate sentenze sono state emesse nell'ambito dei procedimenti per inadempimento. Come ha dichiarato la Corte, in tali procedimenti la Commissione non ha provato, né ha tentato di provare, che gli enti pubblici dei singoli Stati membri convenuti riscuotevano i pedaggi, agendo in base allo stesso regime di un operatore economico privato<sup>14</sup>. Di conseguenza, data la natura contraddittoria del procedimento per inadempimento, alla Corte non era rimasto altro che dichiarare che gli Stati membri convenuti non erano venuti meno agli obblighi derivanti dal Trattato nel non assoggettare all'IVA i pedaggi riscossi da enti pubblici.

20. Ciò non significa, a mio parere, che l'attuale articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che gli enti pubblici che riscuotono i pedaggi agiscono sempre in quanto pubbliche autorità. Tale questione deve essere analizzata caso per caso, applicando il criterio da me menzionato al precedente paragrafo 17. Rammento che secondo il citato criterio è necessario stabilire se un ente pubblico operi nell'ambito del regime giuridico suo proprio, o in base al regime generale a cui sono o possono essere sottoposti anche gli operatori privati.

21. Tornando al caso di specie, l'accertamento del fatto se un ente pubblico che riscuote i pedaggi agisca in base a disposizioni sue proprie o in base al regime generale, spetta ai giudici nazionali. Vorrei, tuttavia, richiamare l'attenzione sulle seguenti questioni.

9 — V. sentenze del 12 settembre 2000, Commissione/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424, punto 41); Commissione/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punto 39); Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 51); Commissione/Paesi Bassi (C-408/97, EU:C:2000:427, punto 36).

10 — V. articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

11 — V. sentenza del 16 luglio 2009, Commissione/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

12 — V. sentenze del 12 settembre 2000, Commissione/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424, punto 40); Commissione/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punto 38); Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 50); Commissione/Paesi Bassi (C-408/97, EU:C:2000:427, punto 35).

13 — V., in particolare, sentenza del 12 settembre 2000, Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punti 56 e 57).

14 — V. sentenze del 12 settembre 2000, Commissione/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424, punto 42); Commissione/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punto 40); Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 52); Commissione/Paesi Bassi (C-408/97, EU:C:2000:427, punto 37).

22. Come risulta dalle informazioni contenute nell'ordinanza di rinvio, la NRA è stata istituita sulla base del Roads Act 1993, il quale ne ha stabilito anche le relative regole di funzionamento. Conformemente alle disposizioni di tale legge, la NRA ha il diritto di introdurre, in relazione alle strade nazionali da essa gestite, il sistema di pedaggi. Essa è altresì competente ad adottare le norme di attuazione che disciplinino il funzionamento di tale sistema di pedaggi. Può anche riscuotere direttamente essa stessa i pedaggi in questione o affidarne la riscossione ad un soggetto privato<sup>15</sup>.

23. Potrebbe quindi sembrare ovvio che, nel riscuotere i pedaggi, la NRA operi nell'ambito del regime giuridico suo proprio, di cui, indubbiamente, fanno parte le disposizioni del Roads Act 1993. Occorre, tuttavia, ricordare che la medesima legge e le norme di attuazione adottate dalla NRA costituiscono la base sulla quale operano anche i soggetti privati che gestiscono le strade a pedaggio in forza dei contratti stipulati con la NRA. Anche la stessa NRA, nel riscuotere i suddetti pedaggi, è vincolata, così come lo sono i soggetti privati, dalle proprie norme di attuazione applicabili ad un concreto sistema di pedaggi (cioè, ad un sistema di pedaggi relativo ad un particolare tratto di strada nazionale).

24. Non è, quindi, escluso che la NRA agisca in quanto pubblica autorità soltanto quando statuisce in merito all'introduzione di un sistema di pedaggi su un particolare tratto di strada e quando adotta le norme di attuazione relative a tale sistema, e che invece, nel riscuotere i suddetti pedaggi, essa operi in base allo stesso regime di un operatore privato. In una tale situazione, l'esclusione prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 non sarebbe applicabile. Ritengo che il giudice del rinvio dovrebbe riesaminare, alla luce delle considerazioni che precedono, le premesse sui cui si è fondato, secondo le quali la NRA, riscuotendo i pedaggi, agisce in quanto pubblica autorità e di conseguenza è soggetta all'esclusione precedentemente menzionata. Qualora all'esito di un tale riesame il giudice del rinvio dovesse giungere alla conclusione che la NRA, nel riscuotere i pedaggi, non agisce in quanto pubblica autorità, le questioni pregiudiziali nella presente causa non avrebbero più ragione d'essere.

#### *Sulle questioni pregiudiziali*

25. Con le questioni pregiudiziali nella presente causa, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, in una situazione in cui, conformemente al diritto nazionale dello Stato membro, i pedaggi possono essere riscossi, e di fatto lo sono, sia da enti di diritto pubblico sia da soggetti privati, gli enti di diritto pubblico devono essere considerati come soggetti passivi IVA in ragione delle distorsioni della concorrenza di una certa importanza, nonostante il fatto che non sussista una reale possibilità che le strade su cui i pedaggi vengono riscossi da enti di diritto pubblico e le strade su cui i pedaggi vengono riscossi da un soggetto privato si pongano in un rapporto di concorrenza diretta.

26. La corretta interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 richiede l'inserimento della suddetta disposizione nella struttura del sistema comune dell'IVA. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva, si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente, un'attività economica. Orbene, ricordo che, secondo la giurisprudenza della Corte<sup>16</sup>, la messa a disposizione di un'infrastruttura stradale integra un'attività del genere. Il soggetto che esercita tale attività è quindi, in linea di principio, soggetto passivo. L'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 impone, tuttavia, di non considerare come soggetti passivi gli enti pubblici che agiscono in quanto pubbliche autorità. Orbene, conformemente alla giurisprudenza della Corte sopra esaminata<sup>17</sup> le attività esercitate in quanto pubbliche autorità sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio. Tale

15 — V. paragrafi da 6 a 8 delle presenti conclusioni.

16 — V. paragrafo 15 delle presenti conclusioni.

17 — V. paragrafo 17 delle presenti conclusioni.

esclusione si fonda sul presupposto che l'attività di un ente pubblico è esercitata sulla base di una sorta di monopolio, nel senso che, essendo soggetta alle disposizioni di legge specifiche per tale ente, non può, in linea di principio, essere svolta da altri soggetti, in particolare da operatori privati. Di conseguenza, non sussiste nemmeno il rischio di distorsioni della concorrenza, in quanto la concorrenza è esclusa a priori.

27. L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 introduce, tuttavia, una limitazione alla regola prevista al primo comma del medesimo paragrafo, imponendo il ritorno ai principi generali di tassazione delle attività economiche qualora il non assoggettamento di un'attività esercitata da un ente di diritto pubblico provochi distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Logicamente, il secondo comma dovrebbe essere applicato nelle situazioni in cui l'attività di un ente pubblico, benché esercitata nell'ambito del regime giuridico suo proprio, non abbia carattere di monopolio, ossia, possa essere svolta anche da altri soggetti, in particolare da operatori privati. In tali casi, infatti, la presunzione di insussistenza delle distorsioni della concorrenza non è applicabile.

28. Secondo detta logica, la Corte, in grande sezione, ha dichiarato, in relazione all'attività consistente nella messa a disposizione da parte degli enti di diritto pubblico, contro pagamento, dei posti di stazionamento in parcheggi, che le distorsioni della concorrenza provocate dal non assoggettamento all'imposta delle attività degli enti pubblici devono essere valutate con riferimento alle attività considerate, e non al mercato concreto e alla probabilità secondo la quale le distorsioni della concorrenza possano effettivamente verificarsi su un tale specifico mercato<sup>18</sup>.

29. La Corte si è pronunciata in tal senso per due motivi. In primo luogo, la stessa ha statuito che la disposizione dell'attuale articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretata alla luce della disposizione dell'attuale terzo comma del medesimo paragrafo. Orbene, quest'ultimo impone di considerare, in ogni caso, come soggetti passivi gli enti di diritto pubblico, nella misura in cui essi esercitano una delle attività elencate attualmente nell'allegato I della direttiva, indipendentemente dal fatto se, in concreto, su un particolare mercato possano, o meno, verificarsi distorsioni della concorrenza. Allo stesso modo, quindi, l'attuale articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato come riguardante le attività in quanto tali, e non la situazione sui singoli mercati<sup>19</sup>.

30. In secondo luogo, anche i principi di neutralità fiscale e di certezza del diritto ostano, a giudizio della Corte, ad una tale interpretazione dell'attuale articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, conformemente alla quale la probabilità che si verifichino distorsioni della concorrenza dovrebbe essere valutata in riferimento alla situazione su uno specifico mercato. Ciò implicherebbe non solo un trattamento differenziato tra gli enti pubblici ed i soggetti privati, ma anche un trattamento diverso tra singoli enti pubblici, alcuni dei quali, in relazione alla stessa attività, potrebbero essere considerati come soggetti passivi, mentre altri, no. Orbene, ciò costituirebbe una violazione del principio di neutralità dell'IVA<sup>20</sup>. Inoltre, una siffatta interpretazione richiederebbe l'effettuazione di analisi economiche complesse sui singoli mercati, i cui risultati potrebbero, del resto, evolvere nel tempo, il che, a sua volta, sarebbe in contrasto con il principio della certezza del diritto<sup>21</sup>.

31. Contrariamente a quanto affermato dalla NRA nelle sue osservazioni nella presente causa, ritengo che la suddetta constatazione della Corte debba essere interpretata nel senso che essa costituisce una presunzione di sussistenza di distorsioni della concorrenza. La Corte ha chiaramente affermato che l'attuale articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2006/112 si fonda su una presunzione di sussistenza di distorsioni della concorrenza nelle ipotesi in cui gli enti pubblici esercitano una delle

18 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 31 a 40 e punto 1 del dispositivo).

19 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 38 a 40).

20 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 42 a 45).

21 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 47 a 51).

attività elencate nell'attuale allegato I della direttiva<sup>22</sup>. La Corte ha poi rilevato che nei singoli Stati membri possono esistere anche altre attività, non elencate nell'allegato della direttiva, le quali sono esercitate in parallelo da enti pubblici e soggetti privati. È a tali attività che va applicato l'attuale articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112<sup>23</sup>. Infine, la Corte ha dichiarato che entrambe le disposizioni (ossia, il secondo ed il terzo comma dell'attuale articolo 13, paragrafo 1), rispondono alla medesima logica<sup>24</sup>.

32. A mio parere, il suesposto ragionamento della Corte non può essere interpretato se non nel senso che qualora, ai sensi del diritto nazionale di uno Stato membro, una determinata attività sia esercitata da un ente di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico suo proprio, ma, allo stesso tempo, essa sia, o possa essere, svolta anche da soggetti privati in base ai principi generali, si deve presumere la sussistenza di distorsioni della concorrenza, indipendentemente dall'effettiva situazione su uno specifico mercato. Ciò richiede che in riferimento a tale attività gli enti di diritto pubblico vengano considerati soggetti passivi, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112.

33. La decisione della Corte nella succitata sentenza è stata basata su un'analisi delle disposizioni del diritto dell'Unione in materia di tassazione delle attività esercitate da enti di diritto pubblico, e non sulla specificità della particolare attività oggetto della suddetta causa, ossia della messa a disposizione dietro pagamento dei posti di stazionamento in parcheggi. Non vedo, quindi, alcuna ragione per non applicare siffatto orientamento giurisprudenziale anche ad altri tipi di attività come ad esempio le attività relative alla messa a disposizione di un'infrastruttura stradale dietro pagamento. Qualora siffatta attività sia esercitata esclusivamente da un ente o da enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, vale a dire come monopolio, allora il pericolo di distorsioni della concorrenza non sussiste. Di conseguenza, non è necessario considerare come soggetti passivi gli enti pubblici che la esercitano. Qualora invece, com'è nel caso dell'Irlanda, i pedaggi possano essere riscossi anche da soggetti privati, tale attività non è soggetta al monopolio dell'ente pubblico, e quindi si deve presumere la sussistenza di distorsioni della concorrenza, con il conseguente assoggettamento all'imposta anche delle operazioni effettuate da enti di diritto pubblico. Peraltro è irrilevante il fatto che le strade sulle quali i pedaggi vengono riscossi da enti pubblici non sono in concorrenza con le strade sulle quali detti pedaggi vengono riscossi da soggetti privati. Ciò che rileva in questo caso è, infatti, la natura dell'attività esercitata, e non la situazione su uno specifico mercato, vale a dire, su un particolare tratto di strada o sulle strade che collegano determinate località.

34. Alcuni dei motivi sui quali la Corte ha fondato la succitata sentenza, emessa nella causa concernente la messa a disposizione dietro pagamento dei posti di stazionamento in parcheggi in numerosi comuni del Regno Unito, possono, ovviamente, essere meno rilevanti ai fini della presente causa che riguarda la messa a disposizione di infrastrutture stradali da parte di un ente con competenze di portata nazionale. In primo luogo, infatti, non sussiste il problema della disparità di trattamento tra diversi enti pubblici, dal momento che l'ente in questione, in quanto autorità centrale, per definizione, è uno solo. In secondo luogo, la questione della verifica della sussistenza, o meno, di distorsioni della concorrenza sembra essere meno complessa in relazione ai tratti di strada rispetto ai posti di stazionamento in parcheggi. Inoltre, l'infrastruttura stradale è di solito meno variabile nel tempo rispetto al numero e all'ubicazione dei parcheggi. La decisione in merito all'assoggettamento o al non assoggettamento dell'attività consistente nella messa a disposizione di un'infrastruttura stradale può, quindi, sollevare meno dubbi dal punto di vista della certezza del diritto.

22 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 35).

23 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti 36 e 37).

24 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 38). V. anche conclusioni dell'avvocato generale M. Poiares Maduro nella causa *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:345, paragrafi 18 e 19).



35. Dall'altro canto, tuttavia, l'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione non dovrebbe dipendere dalla struttura delle pubbliche autorità nei singoli Stati membri, ma dovrebbe essere universale, applicabile in tutto il territorio dell'Unione. Orbene, non è escluso che gli stessi problemi, sui quali la Corte ha richiamato l'attenzione relativamente all'attività consistente nella messa a disposizione dei parcheggi, in alcuni Stati membri possano sussistere anche con riferimento alla messa a disposizione delle infrastrutture stradali. Inoltre, già lo stesso dibattito svoltosi nella presente causa, in merito al fatto se, e in che misura, il tratto di strada a pagamento, noto come il Westlink Toll Road, che costituisce un frammento della circonvallazione ovest di Dublino, sia in concorrenza con la circonvallazione est della stessa città, dimostra che anche in relazione alle infrastrutture stradali l'analisi delle potenziali distorsioni della concorrenza non sempre risulta semplice e scontata.

36. Sussiste, tuttavia, ancora un ulteriore argomento, che, a mio avviso, milita a favore di un'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, conformemente alla quale l'esistenza di distorsioni della concorrenza deve essere valutata in relazione all'attività considerata, e non alla situazione su un mercato specifico.

37. Il giudice del rinvio, nella sua ordinanza, ha ritenuto accertato che, in pratica, non sussiste la possibilità che i tratti stradali sui quali i pedaggi vengono riscossi dalla NRA e gli altri tratti stradali, esistenti o futuri, sui quali i pedaggi potrebbero eventualmente essere riscossi da soggetti privati si pongano in concorrenza tra di loro. Nell'effettuare tale constatazione, il giudice del rinvio ha, tuttavia, preso in considerazione soltanto la concorrenza che può esistere tra le strade dal punto di vista dei loro utenti ed è giunto alla conclusione che quel tipo di concorrenza non sia ravvisabile. In una siffatta prospettiva, la suddetta conclusione risulta ovviamente corretta; infatti, il conducente che vuole percorrere un tragitto dal punto A al punto B non decide di andare al punto C, soltanto perché in quel modo pagherebbe pedaggi più bassi.

38. I soggetti privati che mettono a disposizione dietro pagamento le infrastrutture stradali, sono, tuttavia, fornitori di servizi non soltanto nei confronti degli utenti di tali strade, ma anche in relazione alle pubbliche autorità, come la NRA in Irlanda, le quali affidano loro il suddetto compito. L'infrastruttura stradale costituisce, infatti, un'infrastruttura pubblica, la cui costruzione e manutenzione sono compiti delle pubbliche autorità. Tali autorità possono affidare l'assolvimento del suddetto compito a soggetti privati in cambio del diritto alla riscossione dei pedaggi dagli utenti. In una situazione del genere, i soggetti privati operano come fornitori di servizi nei confronti delle pubbliche autorità. Peraltro, è irrilevante la circostanza che il corrispettivo per tale servizio non abbia natura di prezzo fissato in anticipo, ma sia determinato sotto forma del diritto alla riscossione dei pedaggi.

39. La decisione di affidare la gestione di un tratto di strada a pedaggio ad un soggetto privato dipende da una serie di diversi fattori. Uno di questi è senza dubbio l'ammontare dei pedaggi applicati dal soggetto privato. D'altro canto, anche dal punto di vista del soggetto privato interessato, l'importo dei pedaggi riscuotibili rappresenta uno dei fattori principali nella decisione sull'avviamento dell'attività, determinando, infatti, la redditività della stessa.

40. Qualora, al contempo, una pubblica autorità abbia la possibilità di scegliere se affidare la gestione di una strada e la riscossione dei pedaggi ad un soggetto privato o se esercitare essa stessa siffatta attività, si pone automaticamente in un rapporto di concorrenza nei confronti dei soggetti privati che potrebbero svolgere l'attività di cui trattasi. In tale ipotesi, non assoggettare all'imposta l'attività esercitata da un ente pubblico, tassando, nel contempo, la stessa attività nel caso in cui venga svolta da un soggetto privato, provoca, inevitabilmente, distorsioni della concorrenza. A parità di importo dei pedaggi pagati dagli utenti, l'attività sarà, infatti, più redditizia quando ad esercitarla sarà un ente pubblico, rispetto all'ipotesi in cui sia svolta da un soggetto privato, il quale dai pedaggi riscossi dagli

utenti dovrebbe detrarre l'IVA dovuta all'erario. Una tale differenza di redditività non può non incidere sulla decisione della pubblica autorità in merito all'affidamento della gestione di una strada ad un soggetto privato, cosicché già una siffatta influenza è di per sé sufficiente per dimostrare la sussistenza di una distorsione della concorrenza.

41. Tale conclusione vale a maggior ragione valida nella situazione in cui la pubblica autorità, competente a decidere in merito ad un eventuale affidamento al soggetto privato della gestione di una strada e della riscossione dei pedaggi, possa, come accade nel caso della NRA, determinare l'importo massimo di tali pedaggi da applicare agli utenti. In tale ipotesi, gli operatori privati si trovano in una posizione chiaramente meno vantaggiosa, in quanto con l'importo massimo dei pedaggi fissato in anticipo dovranno coprire non solo i loro costi ed i dovuti ricavi, ma anche l'IVA.

42. Ciò corrisponde all'argomento sollevato in udienza dal governo polacco, secondo cui la possibilità che un operatore privato entri su un mercato come quello dei servizi della messa a disposizione, dietro pagamento, delle infrastrutture stradali è puramente teorica, in quanto dipende dalla decisione di una pubblica autorità. Ebbene, proprio la situazione in cui detta autorità pubblica adotti le decisioni in merito all'accesso dei soggetti privati al mercato, e, nel contempo, eserciti essa stessa l'attività sul mercato in questione, ma a condizioni diverse, in quanto senza l'assoggettamento all'imposta integra una distorsione della concorrenza che giustifica l'applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112.

43. Una siffatta conclusione non è inficiata nemmeno dall'argomento sollevato dalla NRA in udienza e condiviso dal governo tedesco, secondo il quale la riscossione dei pedaggi da parte di un ente pubblico in quanto pubblica autorità ha uno scopo diverso rispetto al solo conseguimento dei ricavi, vale a dire, ad esempio, quello della riduzione del traffico su un concreto tratto di strada o il suo dirottamento su percorsi alternativi. Peraltro, lo stesso argomento contraddice la tesi della totale assenza di concorrenza tra differenti tratti stradali.

44. In primo luogo, l'assoggettamento o il non assoggettamento all'imposta delle attività esercitate da un ente pubblico a seconda dello scopo delle attività considerate si porrebbe in netto contrasto con il principio della certezza del diritto. Gli obiettivi per i quali i pedaggi vengono introdotti possono, in effetti, essere diversi. A volte si tratta di ridurre il traffico, a volte di traslare il costo della costruzione di una strada ad un soggetto privato in cambio del diritto a riscuotere successivamente su tale strada i pedaggi, a volte di ottenere i fondi per la costruzione e la manutenzione di altre strade pubbliche. Le suddette finalità possono esistere separatamente o congiuntamente, possono anche variare nel tempo, quando, ad esempio, gli investimenti effettuati per la costruzione di una strada si ammortizzano e permangono i pedaggi su tale strada. Pertanto, il criterio in parola non consente di determinare, in modo certo ed a priori, se un'attività debba essere soggetta all'imposta.

45. In secondo luogo, il perseguimento di obiettivi diversi rispetto a quello consistente soltanto nel conseguire introiti, non esclude l'affidamento della riscossione dei pedaggi ad un soggetto privato. In fin dei conti, dal punto di vista degli utenti della strada, è irrilevante chi riscuote i pedaggi. È quindi possibile ottenere dagli utenti della strada il comportamento richiesto, indipendentemente dal soggetto che riscuote i pedaggi.

46. In terzo luogo, ai sensi l'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, si considera come soggetto passivo chiunque eserciti un'attività economica, «indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività». Pertanto, dal momento che, com'è risaputo<sup>25</sup>, la messa a disposizione di un'infrastruttura stradale dietro pagamento dei pedaggi integra un'attività economica ai sensi della citata disposizione, lo scopo ed i risultati di tale attività non costituiscono il criterio appropriato per decidere se il soggetto che esercita l'attività in questione debba essere considerato soggetto passivo.

25 — V. paragrafo 15 delle presenti conclusioni e giurisprudenza ivi citata.

47. Ritengo, pertanto, che in tutti i casi in cui, conformemente al diritto nazionale, un ente di diritto pubblico possa affidare l'esercizio di una determinata attività ai soggetti privati, ma sia altresì autorizzato ad esercitare tale attività esso stesso, si deve presumere una distorsione della concorrenza qualora la stessa attività, se svolta da un ente pubblico, non sia tassata, mentre, se esercitata da un soggetto privato, è soggetta all'imposta.

48. Ciò non significa, come suggerito dal governo tedesco in udienza, che quindi qualsiasi attività esercitata a pagamento dalle pubbliche autorità debba essere tassata, in ragione del fatto che, in teoria, potrebbe essere affidata a operatori privati. Invero, la Corte ha dichiarato che nel valutare la probabilità che si verifichino distorsioni della concorrenza si deve prendere in considerazione non soltanto la concorrenza effettivamente esistente, ma anche quella potenziale<sup>26</sup>. Tuttavia, nel contempo, la Corte ha rilevato che la possibilità meramente ipotetica per un operatore privato di accedere ad una specifica attività non può essere assimilata all'esistenza di una concorrenza potenziale in quanto tale possibilità deve essere effettiva e non meramente teorica<sup>27</sup>.

49. Occorre interpretare tale principio congiuntamente a quello secondo cui la sussistenza di distorsioni della concorrenza deve essere analizzata dal punto di vista dell'attività considerata, e non della situazione presente su uno specifico mercato. Qualora, quindi, come accade ad esempio in Germania, i pedaggi siano riscossi esclusivamente dalle pubbliche autorità (o in loro nome e per loro conto), non sussiste una reale possibilità di accesso a tale attività da parte dei soggetti privati, e, quindi, non sussiste nemmeno la concorrenza potenziale, né la probabilità che si verifichino le distorsioni della stessa. Per contro, in una situazione come quella esistente in Irlanda, dove, non solo il diritto prevede la possibilità di affidare la riscossione dei pedaggi agli operatori privati, ma ciò costituisce anche la prassi più frequente, dal momento che la NRA riscuote i pedaggi soltanto in via eccezionale su due tratti stradali, a mio parere, è evidente che la possibilità per i soggetti privati di avere accesso all'attività non può essere considerata puramente teorica.

50. L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 richiede, infine, che le distorsioni della concorrenza causate dal non assoggettamento all'imposta di un'attività siano di una certa importanza. Secondo la giurisprudenza della Corte tale termine deve essere interpretato in modo analogo alla disposizione dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2006/112, nel senso che il non assoggettamento degli enti pubblici può essere ammesso unicamente qualora esso provochi solo distorsioni di concorrenza trascurabili<sup>28</sup>.

51. La verifica relativa a se le distorsioni della concorrenza in un caso concreto siano di una certa importanza costituisce un accertamento fattuale che spetta, ovviamente, alle autorità ed ai giudici nazionali. Rilevo soltanto che la constatazione della sussistenza di carattere trascurabile delle distorsioni della concorrenza non pregiudica la presunzione dell'esistenza delle distorsioni stesse, ma consente soltanto di non assoggettare all'imposta le attività di un ente pubblico *nonostante* tali distorsioni.

26 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 60 a 63).

27 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 64).

28 — Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 76 e punto 3 del dispositivo).

## **Conclusione**

52. Sulla scorta delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dagli Appeal Commissioners (autorità di revisione in materia doganale e fiscale, Irlanda) nei seguenti termini:

L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, 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, in una situazione in cui, conformemente al diritto nazionale dello Stato membro, i pedaggi possono essere riscossi, ed in effetti lo sono, sia da enti di diritto pubblico sia da soggetti privati, gli enti di diritto pubblico devono essere considerati come soggetti passivi IVA in ragione delle distorsioni di concorrenza di una certa importanza, anche quando non sussiste una reale possibilità che le strade sulle quali i pedaggi vengono riscossi da un ente di diritto pubblico e le strade sulle quali i pedaggi vengono riscossi da soggetti privati si pongano in un rapporto di concorrenza diretta.