



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 7 giugno 2018¹

Causa C-295/17

**MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
contro
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Arbitral Tributário – Centro de Arbitragem Administrativa (Tribunale arbitrale in materia tributaria – Centro di arbitrato amministrativo), Portogallo]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Prestazione a titolo oneroso – Delimitazione del risarcimento del danno non imponibile rispetto a prestazioni imponibili dietro pagamento di un "indennizzo"»

I. Introduzione

1. Nel presente procedimento la Corte è chiamata ad esaminare la delimitazione, sotto il profilo del diritto dell'IVA, fra un pagamento per una prestazione (imponibile e soggetta ad imposta) e il pagamento per un danno finanziario (e dunque un'operazione non imponibile).
2. La circostanza di fondo è che la normativa IVA non tassa ogni pagamento di denaro a favore di un soggetto passivo, bensì unicamente il pagamento per una cessione di beni o una prestazione di servizi. Si pone tuttavia la questione del trattamento da riservare, sotto il profilo del diritto dell'IVA, al caso in cui il pagamento pattuito per contratto debba avvenire nonostante tutte le prestazioni fornite fino a quel momento vengano sospese, e non vengano dunque più fornite ulteriori prestazioni. A cosa si riferisce il pagamento in un caso del genere? È ancora possibile parlare di un corrispettivo per una cessione di beni o per una prestazione di servizi?
3. Una questione simile è già stata esaminata dalla Corte nella sua giurisprudenza concernente i cosiddetti indennizzi compensativi in caso di mancata fruizione di una prestazione nelle cause *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*² e *Air France-KLM e Hop!Brit-Air*³. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale le offre la possibilità di sviluppare tale giurisprudenza.

¹ Lingua originale: il tedesco.

² Sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Sentenza del 23 dicembre 2015, *Air France-KLM e Hop!Brit Air* (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. La normativa dell'Unione rilevante nella specie è costituita dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto⁴ (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

5. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva così recita:

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

c) 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 73 è redatto nei seguenti termini:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

B. Diritto portoghese

7. Nell'ordinamento giuridico portoghese, i precetti della direttiva IVA sono stati attuati nel Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codice dell'imposta sul valore aggiunto) dall'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), e dall'articolo 16, paragrafo 1, nella loro versione applicabile.

III. Fatti

8. La MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (in prosieguo: la «MEO») è una società per azioni il cui oggetto sociale consiste nell'istallare, allacciare, sviluppare, gestire e sfruttare reti e infrastrutture di telecomunicazione, nonché nel prestare servizi di telecomunicazione e di trasmissione e diffusione di segnali di telecomunicazione.

9. La prestazione di servizi (di telecomunicazione, di accesso a Internet, televisione e multimediali) da parte della MEO avviene tramite una complessa infrastruttura la cui installazione e mantenimento comporta un rilevante investimento in termini di risorse umane e materiali. Sulla base del valore dell'investimento necessario per la fornitura dei servizi, la MEO fissa un numero (minimo) di contratti che deve stipulare per raggiungere il proprio obiettivo aziendale.

10. Nell'ambito della sua attività, la MEO conclude con i propri clienti contratti aventi ad oggetto la prestazione dei summenzionati servizi. In taluni contratti conclusi tra la MEO e i suoi clienti è previsto l'obbligo a carico del cliente di restare vincolato al contratto per un periodo minimo e, in tale contesto, vengono offerte determinate condizioni promozionali come, in particolare, la previsione di pagamenti mensili di importo ridotto.

⁴ GU 2006, L 347, pag. 1.

11. Tali contratti contengono clausole che prevedono l'obbligo del cliente di pagare un importo corrispondente a una mensilità (senza IVA) moltiplicata per il numero di mesi che mancano per completare il periodo stabilito (in prosieguo: l'«indennizzo compensativo») per l'ipotesi che, per causa imputabile al cliente – in particolare per la mancata corresponsione delle mensilità dovute in forza del contratto –, la MEO proceda alla disattivazione dei servizi prima della scadenza del periodo di fedeltà pattuito per contratto.

12. Qualora un cliente non adempia ai propri obblighi, la MEO per prima cosa lo informa della necessità di regolarizzare le somme dovute e lo avverte che, in caso di mancata regolarizzazione, provvederà alla disattivazione dei servizi pattuiti e all'addebito dell'indennizzo compensativo per mancato completamento del periodo di fedeltà, secondo quanto previsto nel contratto.

13. Se il cliente, a seguito di detta comunicazione, non versa le somme dovute, la MEO procede alla disattivazione definitiva dei servizi pattuiti. Successivamente, la MEO addebita l'indennizzo compensativo pari ad «una mensilità moltiplicata per il numero di mesi mancanti per completare il periodo», che essa ritiene dovuto secondo quanto previsto nel contratto.

14. D norma, i clienti della MEO, di fronte al rischio di vedersi addebitare l'indennizzo compensativo, adempiono alle condizioni pattuite, mantenendo il vincolo contrattuale per l'intero periodo minimo di fedeltà. Alle mensilità pagate dai clienti nel corso del periodo di adempimento del contratto, la ricorrente ha applicato l'IVA, che ha poi debitamente versato allo Stato.

15. Per contro, nei casi di disattivazione, la MEO fattura ai clienti inadempienti l'indennizzo compensativo senza applicazione dell'IVA e con la dicitura espressa «esente da IVA». Soltanto una piccola parte degli importi dovuti per inadempimento viene effettivamente pagata.

16. La Unidade dos Grandes Contribuintes (Unità Grandi Contribuenti) ha svolto un'ispezione fiscale presso la MEO. Da essa è emerso che la MEO non ha applicato l'IVA agli indennizzi compensativi addebitati ai suoi clienti nel 2012.

17. La MEO ha motivato tale condotta adducendo, segnatamente, che gli indennizzi compensativi in questione non fossero soggetti ad IVA. La MEO invoca al riguardo, in particolare, un parere giuridico del Prof. Dr. Englisch (Università di Münster, Germania) da essa commissionato. Per di più, in considerazione dei differenti regimi di riscossione dell'imposta previsti dall'articolo 78 del CIVA (Codice dell'IVA), un siffatto pagamento dell'IVA sarebbe inutile; inoltre, la quantificazione dell'imposta effettuata dall'amministrazione tributaria sarebbe indebita, in quanto l'IVA sarebbe già compresa nell'importo riscosso.

18. L'amministrazione tributaria non ha condiviso tale argomentazione. Gli indennizzi compensativi sarebbero stati dovuti nell'ambito dell'obbligo per il destinatario dei servizi di pagare il corrispettivo e non come risarcimento di un danno cagionato al fornitore. Di conseguenza, tali indennizzi compensativi dovrebbero rientrare nella nozione di lucro cessante e, in quanto tali, sarebbero soggetti ad IVA. L'amministrazione tributaria fissava l'importo dell'imposta e provvedeva corrispondentemente ad una rettifica per un importo pari a EUR 1 812 195,35.

19. La MEO proponeva ricorso amministrativo, che veniva respinto. Avverso tale provvedimento di rigetto la ricorrente presentava, il 23 dicembre 2015, un ulteriore ricorso amministrativo, il quale non veniva deciso entro il termine di legge. Il 20 maggio 2016, la MEO ricorreva dinanzi al Tribunal Arbitral Tributário (tribunale arbitrale tributario, Portogallo).

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

20. Con decisione dell'8 gennaio 2017, pervenuta il 22 maggio 2017, il Tribunal Arbitral Tributário (tribunale arbitrale tributario, Portogallo), ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 64, paragrafo 1, 66, lettera a), e 73 della direttiva 2006/112/CE debbano essere interpretati nel senso che è tenuto all'imposta sul valore aggiunto l'operatore di telecomunicazioni (televisione, Internet, rete mobile e rete fissa) che abbia chiesto ai suoi clienti il pagamento – allorché, per causa imputabile al cliente, sia stato risolto un contratto con obbligo di permanenza per un periodo determinato (periodo di fedeltà) prima della scadenza di tale periodo – di un importo prestabilito, pari al valore del pagamento mensile di base dovuto dal cliente in conformità del contratto moltiplicato per il numero di mensilità mancanti al completamento del periodo di fedeltà, in circostanze nelle quali, quando viene fatturata detta somma, e a prescindere dall'effettivo pagamento, l'operatore ha già cessato la fornitura dei servizi, qualora:
- a. l'importo fatturato abbia lo scopo contrattuale di dissuadere il cliente dall'interrompere il periodo di fedeltà al cui rispetto si è obbligato e di risarcire i danni subiti dall'operatore a causa dell'inosservanza del periodo di fedeltà, in particolare a causa della perdita del guadagno che avrebbe realizzato se il contratto fosse stato onorato fino alla fine del periodo, della pattuizione di tariffe più basse, della messa a disposizione di strumenti o di altre offerte, a titolo gratuito o a prezzo ridotto, nonché dei costi di pubblicità e acquisizione clienti;
 - b. i contratti con periodo di fedeltà comportino un compenso superiore per coloro che abbiano promosso la loro acquisizione rispetto ai contratti conclusi senza periodo di fedeltà quando, nell'uno come nell'altro caso (cioè nei contratti con o senza periodo di fedeltà), il compenso si calcola sulla base dell'importo dei pagamenti mensili stabilito nei contratti acquisiti;
 - c. l'importo fatturato possa essere qualificato, secondo il diritto nazionale, come clausola penale.
- 2) Se possa cambiare la risposta alla prima questione in caso di insussistenza di una o più delle circostanze esposte nelle singole lettere della questione medesima».

21. Nel procedimento dinanzi alla Corte, hanno presentato osservazioni scritte e – ad eccezione della Repubblica di Irlanda – hanno partecipato all'udienza del 26 aprile 2018, la MEO, la Repubblica portoghese, la Repubblica di Irlanda e la Commissione europea.

V. Analisi

A. Ricevibilità e interpretazione della questione pregiudiziale

22. Come già dichiarato dalla Corte, il Tribunal Arbitral Tributário (tribunale arbitrale tributario) dev'essere considerato quale giurisdizione di uno Stato membro ai sensi dell'articolo 267 TFUE ed è pertanto legittimato ad adire in via pregiudiziale la Corte⁵.

⁵ Sentenza del 12 giugno 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punti da 23 a 34).

23. Nella parte in cui sostiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile, in quanto le affermazioni del giudice del rinvio avrebbero natura speculativa, la tesi della Repubblica portoghese non può essere condivisa. Secondo costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non presenti alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora essa non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni sottoposte⁶.

24. Tutte queste circostanze non ricorrono neanche lontanamente nella specie. Piuttosto, per il giudice del rinvio riveste rilevanza la questione dell'interpretazione e dell'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA nel caso di un indennizzo compensativo pattuito per contratto. Tale questione è senza dubbio ricevibile.

25. Pare peraltro opportuno precisare la lunghissima questione pregiudiziale. In sostanza, il giudice del rinvio intende accertare se il pagamento dell'indennizzo compensativo alla MEO da parte di un (adesso ex) cliente debba essere considerato il corrispettivo per una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

26. Siffatta questione si pone in quanto i servizi forniti fino a quel momento per contratto sono stati disattivati, cosicché non viene più fornita alcuna prestazione da parte della MEO. D'altro canto, tuttavia, l'indennizzo compensativo da pagare presenta un importo identico al corrispettivo netto originariamente pattuito per la prestazione dei servizi, al fine di dissuadere i clienti dall'inosservanza della durata del contratto pattuita.

27. Occorre pertanto chiarire se l'indennizzo compensativo del cliente si riferisca «meramente» alla compensazione di un danno finanziario subito dalla MEO oppure ad una prestazione di servizi imponibile e soggetta ad imposta fornita al medesimo dalla MEO.

B. Analisi

1. Pagamento di un corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi

28. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA, sono soggette all'IVA solo determinate operazioni, elencate in via tassativa. I due fatti generatori di imposta principali si trovano elencati all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA. Ai sensi di tale disposizione, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette all'IVA se vengono fornite a titolo oneroso. Quale imposta generale sui consumi, l'IVA è intesa a tassare la capacità del consumatore, la quale si manifesta nel suo impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile (cessione di beni o prestazione di servizi)⁷.

⁶ Sentenze del 17 settembre 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punto 32); del 30 aprile 2014, Pflieger e a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punto 26); del 22 giugno 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, punto 27), e del 22 gennaio 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punto 19).

⁷ V., a titolo esemplificativo, sentenze del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23), e dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37 – «è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»).

29. A contrario, già dal tenore letterale dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA emerge al riguardo che un mero pagamento in denaro (ossia il pagamento di un corrispettivo) non genera un onere fiscale del destinatario, neanche qualora questi dovesse essere un soggetto passivo. Piuttosto, questi deve avere eseguito una cessione oppure aver fornito una prestazione di servizi cui corrisponde il pagamento in denaro⁸.

30. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che una situazione del genere ricorre qualora sussista un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione individuabile fornita nell'ambito di un rapporto giuridico nel quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni⁹.

31. I pagamenti effettuati al di fuori di un siffatto rapporto giuridico – il quale, alla luce del carattere di imposta generale sui consumi dell'IVA, deve peraltro essere interpretato estensivamente – non danno luogo ad un'operazione imponibile. Di conseguenza, non sussiste una prestazione di servizi a titolo oneroso qualora l'impresa riceva effettivamente un pagamento, ma tale denaro venga versato dal pagatore non per un beneficio consumabile (ossia non per una cessione di beni o per una prestazione di servizi), bensì per altri motivi (ad esempio, per compassione¹⁰).

32. La stessa logica vale quando il pagamento si limiti a compensare un danno finanziario dell'impresa, come ad esempio nel caso degli interessi di mora (danno patrimoniale sotto forma di un danno da rifinanziamento per pagamento tardivo¹¹) oppure della compensazione del lucro cessante per recesso dal contratto¹². In tutti questi casi, è vero che avviene un pagamento in denaro, ma non per una cessione di beni o per una prestazione di servizi dell'impresa, bensì a titolo di compensazione delle conseguenze finanziarie di una mancata cessione o prestazione di servizi dell'impresa.

33. In sostanza, in casi del genere, il denaro viene impiegato per la riparazione di un danno finanziario (danno patrimoniale). L'impiego di denaro per ottenere denaro è il prototipo di un pagamento per una non-prestazione¹³ («il denaro non si mangia»¹⁴). Esso equivale al risarcimento di danni patrimoniali (come il risarcimento del lucro cessante o di un danno da ritardo), in quanto anche in questo caso non viene procurato un beneficio consumabile, bensì viene compensata in maniera adeguata unicamente la perdita di una possibilità di procurarsi denaro.

34. È irrilevante, per contro, il modo in cui il diritto nazionale considera l'indennizzo compensativo. Come sottolineato anche dalla Commissione e dal Portogallo in udienza, 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. La valutazione se il pagamento di un corrispettivo avvenga per una cessione di beni o per una prestazione di servizi è una questione di diritto dell'Unione, la quale deve essere risolta indipendentemente dalla valutazione operata dal diritto nazionale¹⁵.

8 In tal senso, espressamente, anche sentenza del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 18).

9 V., in tal senso, sentenze del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 19); del 23 marzo 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punto 34); del 21 marzo 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39), e del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14).

10 Sentenza del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 17: «in funzione di motivazioni soggettive»).

11 Sentenza del 1° luglio 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punto 8).

12 Sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 35).

13 Considerato nel contesto della normativa IVA, il denaro è unicamente lo strumento per procurarsi un beneficio consumabile (bene di consumo), ma esso stesso non è tale. Un'eccezione vale unicamente per l'acquisto di monete da collezione, nel caso delle quali prevale non il valore nominale, bensì il valore da collezione.

14 La formula per esteso è una profezia degli Indiani Cree e così recita: «Solo dopo che l'ultimo albero sarà stato abbattuto, solo dopo che l'ultimo fiume sarà stato avvelenato, solo dopo che l'ultimo pesce sarà stato catturato, scoprirai che il denaro non si mangia».

15 Sull'interpretazione autonoma di nozioni di diritto dell'Unione v., ex multis, sentenze del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punto 22); del 14 dicembre 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punto 26), e del 4 maggio 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punto 38).

2. Giurisprudenza della Corte relativa ad «indennizzi compensativi» simili

35. Nel caso dei cosiddetti indennizzi compensativi, degli indennizzi o del risarcimento del danno occorre, pertanto, chiarire sempre perché e a quale scopo tali somme di denaro vengono pagate, al fine di valutare se sussista una cessione di beni o una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA.

36. Nella decisione *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, la Corte ha esaminato un'indennità forfetaria versata per tener indenne l'albergatore dei danni subiti per effetto della disdetta del cliente (cosiddetta caparra). Un siffatto indennizzo non costituisce il corrispettivo di una prestazione e non fa parte della base imponibile dell'IVA¹⁶. Atteso che, da un lato, il versamento di una caparra non costituisce la remunerazione percepita dall'albergatore a titolo di effettivo corrispettivo di un servizio autonomo ed individuabile fornito ad un cliente e che, dall'altro, il trattenimento di tale caparra in caso di rinuncia del cliente stesso è diretto a ristorarsi delle conseguenze derivanti dalla mancata esecuzione del contratto, né il versamento della caparra né il suo trattenimento ricadono nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA¹⁷.

37. Per contro, nella decisione *Air France-KLM e Hop!Brit-Air*, la Corte ha dichiarato che una compagnia aerea non può far valere che il prezzo, pagato dal passeggero no-show e trattenuto dalla compagnia, rappresenti un indennizzo contrattuale, il quale, in quanto inteso unicamente a porre rimedio ad un danno subito dalla compagnia, non è soggetto a IVA (rectius: non era imponibile)¹⁸.

38. La Corte ha essenzialmente motivato tale affermazione adducendo che, da un lato, il prezzo pagato dal passeggero no-show corrispondeva alla totalità del prezzo dovuto. Dall'altro, dal momento in cui il passeggero ha versato il prezzo del biglietto e la compagnia aerea ha confermato la prenotazione di un posto a suo favore, la vendita è conclusa e definitiva. Inoltre, le compagnie aeree si riservano il diritto di rivendere i servizi non utilizzati ad un altro passeggero, senza essere tenute a rimborsarne il prezzo al passeggero iniziale. Pertanto, la concessione di un indennizzo sarebbe, in mancanza di un danno, priva di giustificazione¹⁹. Si dovrebbe pertanto rilevare che l'importo trattenuto delle compagnie aeree non mira a risarcire un danno da esse subito in conseguenza della mancata presentazione di un passeggero all'imbarco, ma costituisce senz'altro un compenso, e ciò anche se il passeggero non ha usufruito del trasporto²⁰.

39. La fattispecie in esame si colloca in mezzo alle due decisioni. Da un lato, è pacifico che, con la disattivazione delle connessioni da parte della MEO, non viene più fornito alcun servizio ai clienti inadempienti. Tale circostanza viene sottolineata soprattutto dalla MEO. Dall'altro, l'importo in denaro da pagare è tuttavia identico al corrispettivo netto originariamente contrattato per i servizi. Tale circostanza viene sottolineata soprattutto dalla Commissione, dall'Irlanda e dal Portogallo.

40. Tuttavia, a differenza delle due summenzionate decisioni, nel caso in esame sono state fornite corrispondenti prestazioni di servizi a titolo oneroso al cliente, fermo restando che la risoluzione del contratto genera ulteriori costi, previsti nel contratto. Al riguardo, è tuttavia irrilevante – diversamente da quanto ritenuto dalla MEO – che il contratto sia ormai cessato. Anche i pagamenti effettuati dopo la cessazione di un contratto possono essere ancora connessi a prestazioni precedenti dovute per contratto.

16 Sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 32); v., in tal senso, in relazione agli interessi di mora, anche la sentenza del 1° luglio 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256 punti da 8 a 11).

17 In tal senso, espressamente, sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 35).

18 Sentenza del 23 dicembre 2015, *Air France-KLM e Hop!-Brit Air* (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 29).

19 Sentenza del 23 dicembre 2015, *Air France-KLM e Hop!-Brit Air* (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punti 32 e 33).

20 Sentenza del 23 dicembre 2015, *Air France-KLM e Hop!-Brit Air* (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 34).

41. Inoltre, la compensazione di un danno finanziario pari al lucro cessante dovrebbe essere sempre inferiore, di norma, al prezzo netto pattuito, in quanto difficilmente potrebbe sussistere un margine di lucro pari al corrispettivo (netto) pattuito. In linea di principio, la prestazione di un servizio genera determinati costi, i quali vengono meno in caso di mancata prestazione. In tal senso, nella specie viene meno, ad esempio, qualsivoglia onere di manutenzione e di gestione con riferimento ai clienti «inadempienti». Difficilmente si può parlare, in tal caso, di una determinazione forfettaria del risarcimento del danno, come ritenuto dalla MEO in udienza. Pertanto – come sostenuto dalla Commissione e dal Portogallo in udienza – è senz'altro legittimo chiedersi come mai un cliente, il quale si sia avvalso del servizio per 24 mesi, e un cliente, il quale, a causa della disattivazione, abbia potuto utilizzarlo soltanto, ad esempio, per 18 mesi, spendano la stessa somma, ma debbano essere trattati diversamente sotto il profilo dell'IVA.

3. Soluzioni possibili nel caso concreto

42. Ciò premesso, vengono in considerazione, a mio avviso, unicamente due possibili soluzioni. O l'indennizzo compensativo si riferisce effettivamente al lucro cessante della MEO e compensa un danno patrimoniale pecuniario da essa subito. In tal caso è ravvisabile un'operazione non imponibile.

43. Oppure l'indennizzo compensativo deve essere considerato, sotto il profilo economico, parte di un prezzo globale per la fornitura dei servizi speciali della MEO, prezzo che è stato frazionato in mensilità unicamente con riferimento alle modalità di pagamento (quale sorta di pagamento rateale) e che diviene immediatamente esigibile per l'ammontare ancora aperto in caso di violazioni dell'obbligo di pagamento.

44. Al pari della Commissione, del Portogallo e dell'Irlanda, reputo corretto quest'ultimo approccio. Da un lato, resta dubbio quale danno debba essere compensato forfetariamente allorché l'asserito danno sia pari al prezzo dovuto in caso di fornitura della prestazione. Dall'altro, con la conclusione di un siffatto contratto, l'importo che la MEO percepisce durante il periodo minimo di durata contrattuale è certo, a prescindere dalla durata effettiva dell'attività di prestazione di servizi. In tal modo difetta, tuttavia – come sottolineato correttamente dalla Commissione in udienza –, un danno derivante dalla cessazione anticipata. La MEO riceve lo stesso importo (netto) come nel caso di adempimento contrattuale. Ma come già dichiarato dalla Corte, «la concessione di un indennizzo sarebbe, in mancanza di un danno, priva di giustificazione»²¹.

45. A favore di tale conclusione depone anche una valutazione economica della costruzione contrattuale della MEO. La Corte stessa riconosce l'importanza dell'effettività economica nella normativa IVA²².

46. Nel contesto di una tale valutazione di natura economica – come sostenuto dalla Commissione, dal Portogallo e dall'Irlanda – sussiste una sorta di prezzo fisso sotto forma di una retribuzione minima prevista per contratto. È pertanto indifferente, nel contesto della normativa IVA, se un cliente paghi, per una connessione Internet, EUR 100 al mese per una durata minima di 24 mesi e debba continuare a pagare EUR 100 qualora si trasferisca prima della scadenza del termine (importo totale: EUR 2 400). Si perverrebbe allo stesso risultato qualora egli paghi immediatamente EUR 2 400 e abbia il diritto di utilizzare la connessione Internet per un massimo di 24 mesi, a condizione di non cambiare abitazione. In entrambi i casi, la somma contrattuale (EUR 2 400) si riferisce ad un determinato servizio (connessione Internet), di cui solo la portata non è certa. Tale incertezza sussiste, in sostanza, anche nel caso di qualsiasi altro prezzo forfettario.

21 Sentenza del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!-Brit Air (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 34).

22 Sentenza del 20 giugno 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punti 48 e 49); v. anche le conclusioni dell'avvocato generale Jääskinen nella causa Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, paragrafo 55).

47. Nel caso in esame, soltanto la portata dell'utilizzo temporale è incerta, e non invece il corrispettivo per le prestazioni. In definitiva, la MEO, nell'ambito dei contratti caratterizzati da una durata minima, riceve perlomeno sempre la stessa somma, indipendentemente dal lasso di tempo in cui le prestazioni vengono effettivamente fornite.

48. Pertanto, dal punto di vista economico, l'«indennizzo compensativo» deve essere considerato semplicemente l'ultimo dei pagamenti mensili effettuati. Anch'esso si limita a retribuire, al pari dei precedenti pagamenti, le prestazioni fornite fino a quel momento.

49. Tale valutazione economica è altresì conforme alla ratio e allo scopo della clausola, consistente, secondo il giudice del rinvio, nel dissuadere i clienti dal sospendere il pagamento delle loro «rate» mensili. L'esigibilità immediata di tutte le «rate» ancora aperte di un prezzo forfettario esplica senz'altro un simile effetto. Siamo in presenza, in definitiva, di una sorta di clausola penale, la quale fa riferimento non all'ammontare, bensì all'esigibilità del prezzo (residuo) [corrispettivo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA]. A causa dell'«inadempimento contrattuale», il cliente deve versare l'importo ancora aperto immediatamente, invece che a rate, per le prestazioni di cui si è avvalso fino a quel momento. Tuttavia, come sottolineato correttamente dal Portogallo, il tipo di pagamento (immediato o frazionato in un arco di diversi mesi) non può modificare la natura della prestazione.

50. Lo stesso vale per una diversità di retribuzione fra i mediatori contrattuali. La valutazione del rapporto di fornitura fra il cliente e la MEO nel contesto della normativa IVA non può dipendere dalla configurazione contrattuale del rapporto fra la MEO e terzi. La provvigione più elevata è unicamente indice del fatto che, nel caso di contratti caratterizzati da una durata minima, la MEO consegue un guadagno più elevato, in quanto viene in tal caso garantito un determinato prezzo minimo per le prestazioni da fornire, e conferma al riguardo la valutazione economica della fattispecie effettuata supra.

51. Siamo pertanto in presenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

4. Sul calcolo e sull'ammontare dell'IVA

52. Poiché dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, nella maggior parte dei casi, l'indennizzo compensativo oggetto della presente valutazione non viene pagato, e le autorità fiscali hanno evidentemente aggiunto l'IVA all'indennizzo compensativo aperto, sembra opportuno fornire ancora due indicazioni utili al giudice del rinvio.

53. Da un lato, l'IVA dovuta deve essere sempre isolata dagli importi concordati o ricevuti (nella specie, l'indennizzo compensativo). Ciò si evince dal chiaro dettato dell'articolo 73 e dell'articolo 78, lettera a), della direttiva IVA. Ai sensi di tali disposizioni, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al prestatore, ad eccezione dell'IVA.

54. Dall'altro, la Corte ha deciso a più riprese che l'impresa soggetto passivo agisce «unicamente» come collettore d'imposta per conto dello Stato²³, in quanto l'IVA è un'imposta indiretta sui consumi che deve essere sopportata dal consumatore finale²⁴. Coerentemente, la Corte ha inoltre dichiarato, a più riprese, che «la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore»²⁵. Pertanto, qualora non riceva pagamenti dal consumatore finale, l'impresa non è neanche materialmente debitrice dell'IVA.

55. Di conseguenza, in conformità all'articolo 90 della direttiva IVA, il debito d'imposta dell'impresa deve essere necessariamente²⁶ rettificato, qualora risulti con sufficiente certezza che la controparte contrattuale non effettuerà più alcun pagamento. L'individuazione del momento in cui occorre presumere una siffatta sufficiente certezza è una questione di fatto, la quale deve essere affrontata dal giudice del rinvio nel rispetto dei diritti fondamentali del soggetto passivo e del principio di proporzionalità, da un lato, e dell'interesse dello Stato ad una tassazione effettiva, dall'altro.

VI. Conclusione

56. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, suggerisco alla Corte di rispondere alla domanda di pronuncia pregiudiziale del Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo] come segue:

- 1) L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che il pagamento di un importo prestabilito nel caso di cessazione anticipata di un contratto genera un obbligo di IVA qualora esso debba essere considerato il corrispettivo per le prestazioni già fornite e non si limiti ad indennizzare un danno patrimoniale subito.
- 2) Per tale interpretazione è irrilevante che colui che ha promosso l'acquisizione di siffatti contratti con periodo di fedeltà riceva un compenso superiore che nel caso di contratti conclusi senza periodo di fedeltà. È parimenti irrilevante il fatto che l'importo debba essere qualificato, secondo il diritto nazionale, come clausola penale.

23 Sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21); v. anche le mie conclusioni nella causa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 21).

24 Sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19), e del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), nonché ordinanza del 9 dicembre 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, non pubblicata, EU:C:2011:825, punto 21).

25 Sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19); in tal senso anche le sentenze del 15 ottobre 2002, Commissione/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punto 30), e del 16 gennaio 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punto 19), nonché le conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, paragrafo 69).

26 Sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 20 e segg.), e le mie conclusioni nella medesima causa (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 27).