

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

27 febbraio 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Sesta direttiva IVA – Articolo 12, paragrafo 3 – Allegato H, categoria 5 – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98, paragrafi 1 e 2 – Allegato III, punto 5 – Principio di neutralità – Trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito – Normativa di uno Stato membro che applica un'aliquota IVA differente al trasporto in taxi e al trasporto in autoveicolo da noleggio con conducente»

Nelle cause riunite C-454/12 e C-455/12,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisioni del 10 luglio 2012, pervenute in cancelleria il 10 ottobre 2012, nei procedimenti

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

contro

Finanzamt Dresden-Süd,

e

Eckard Pongratz, in qualità di curatore fallimentare di Karin Oertel, (C-455/12)

contro

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

LA CORTE (Ottava Sezione),

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

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Pro Med Logistik GmbH, da J. Seelinger, Rechtsanwalt;
- per il sig. Pongratz, da T. Küffner e T. Streit, Rechtsanwälte;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da B. Tidore, avvocato dello Stato;

– per la Commissione europea, da W. Mölls e C. Soulay, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione 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 L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2001/4/CE del Consiglio, del 19 gennaio 2001 (GU L 22, pag. 17, in prosieguo: la «sesta direttiva»), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché del principio di neutralità fiscale.

2 Tali domande sono state proposte nell'ambito di due controversie, la prima tra la Pro Med Logistik GmbH (in prosieguo: la «Pro Med») ed il Finanzamt Dresden?Süd (amministrazione finanziaria di Dresda-Sud) e, la seconda tra il sig. Pongratz, nella sua qualità di curatore fallimentare della sig.ra Oertel, ed il Finanzamt Würzburg (amministrazione finanziaria di Würzburg), in merito all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa al trasporto di persone per mezzo di autoveicoli da noleggio negli esercizi dal 2003 al 2007.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

La sesta direttiva

3 L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva così dispone:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), primo e terzo comma, della direttiva medesima così recita:

«L'aliquota normale dell'[IVA] è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le forniture di beni e per le prestazioni di servizi. A decorrere dal 1° gennaio 2001 e fino al 31 dicembre 2005 tale percentuale non può essere inferiore al 15%.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H».

5 L'allegato H della direttiva stessa, intitolato «Elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi suscettibili di essere soggette ad aliquote ridotte dell'IVA», così recita:

«Quando recepiscono nella propria legislazione nazionale le categorie in appresso relative a prodotti, gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione.

Categoria

Descrizione

(...)

5

trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito;

(...)»

La direttiva IVA

6 L'articolo 96 della direttiva IVA così recita:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

7 Ai sensi del successivo articolo 97, paragrafo 1:

«A decorrere dal 1° gennaio 2006 e fino al 31 dicembre 2010 l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%».

8 Il successivo articolo 98, paragrafi 1 e 2, così recita:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III».

9 L'allegato III della direttiva IVA, include al punto 5, nell'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi assoggettabili alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98 della direttiva medesima: «trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito».

La normativa tedesca

10 Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz), nel testo applicabile alle controversie principali, pubblicata il 13 dicembre 2006 (BGB1. 2006 I, pag. 2878, in prosieguo: l'«UStG»), l'imposta applicata ad ogni operazione imponibile ammontava al 16% per gli anni dal 2003 al 2006 ed al 19% per l'anno 2007.

11 L'articolo 12, paragrafo 2, punto 10, lettera b), di detta legge così disponeva:

«L'aliquota è ridotta al 7% per le operazioni seguenti:

b) il trasporto di persone per ferrovia, ad eccezione delle linee di montagna, per filobus, per autoveicolo nell'ambito del trasporto di linea autorizzato, per taxi e per carrozza

aa) nell'ambito di un comune o

bb) qualora il tragitto non ecceda i 50 chilometri

(...)».

12 L'articolo 1 della legge relativa al trasporto di persone (Personenbeförderungsgesetz, in prosieguo: il «PBefG»), nel testo pubblicato l'8 agosto 1990 (BGB1., 1990 I, pag. 1690), come successivamente modificata ed applicabile alle controversie principali, così recita:

«Sfera d'applicazione razione materiae:

(1) È soggetto alle disposizioni della presente legge il trasporto a titolo oneroso o commerciale di persone per tram, per filobus e per autoveicolo. Sono equiparati al corrispettivo del trasporto i vantaggi economici indiretti finalizzati alla redditività di un'attività commerciale così sostenuta.

(2) Non è soggetto alla presente legge il trasporto

1. per mezzo di autoveicolo, qualora il corrispettivo globale non superi le spese di gestione;

2. per mezzo di ambulanza, qualora questa serva al trasporto di malati, di feriti o di persone che necessitino altrimenti di cure, che necessitino, durante il trasporto, di assistenza medica specializzata o delle particolari attrezzature dell'ambulanza, ovvero per i quali ciò risulti necessario in considerazione del loro stato di salute».

13 L'articolo 2, paragrafo 1, punto 4, del PBefG così dispone:

«Chiunque provveda al trasporto di persone ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1,

(...)

4. per mezzo di autoveicoli a motore in servizio occasionale (articolo 46),

dev'essere in possesso di apposita autorizzazione. È considerato imprenditore ai sensi della presente legge».

14 L'articolo 13, paragrafo 4, primo periodo, del PBefG così recita:

«Nel caso di trasporto in taxi, l'autorizzazione dev'essere negata qualora l'esercizio dell'attività di trasporto richieda pregiudichi l'interesse generale al trasporto, minacciando l'attività locale dei taxi con riguardo alla loro capacità funzionale».

15 L'articolo 21, paragrafi da 1 a 3, del PBefG dispone quanto segue:

«(1) L'imprenditore è tenuto a porre in essere l'attività per la quale ha ottenuto l'autorizzazione e a mantenerla, per tutto il periodo di validità dell'autorizzazione stessa, in modo conforme all'interesse generale al trasporto e nel rispetto dello stato della tecnica.

(2) L'autorità competente per il rilascio delle autorizzazioni può impartire all'imprenditore un

termine per l'avvio dell'attività.

(3) L'autorità competente per il rilascio delle autorizzazioni può imporre all'imprenditore di estendere o di modificare la propria attività di trasporto, qualora l'interesse generale al trasporto lo esiga e qualora ciò non risulti in contrasto con i legittimi interessi dell'imprenditore, alla luce della sua situazione economica, tenuto conto degli interessi prodotti e di un ragionevole tasso di ammortamento del capitale investito nonché dello sviluppo tecnico a tal fine necessario».

16 Ai sensi dell'articolo 22 del PBefG:

«L'imprenditore è tenuto ad effettuare il trasporto, qualora

1. risultino rispettate le condizioni di trasporto,
2. il trasporto risulti possibile con i mezzi normalmente impiegati,
3. il trasporto non risulti impedito da circostanze non imputabili all'imprenditore e alle quali questi non possa ovviare».

17 A termini dell'articolo 46, paragrafo 2, punti 1 e 3, del PBefG, il trasporto in taxi ed il trasporto in autoveicolo da noleggio rappresentano forme differenti di «servizio occasionale» soggette ad autorizzazione conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, punto 4, della legge medesima.

18 L'articolo 47 del PBefG così recita:

«(1) Il trasporto in taxi è il trasporto di persone per mezzo di autoveicoli che l'imprenditore tiene a disposizione in spazi autorizzati dall'amministrazione e con i quali effettua corse verso una destinazione fissata dal cliente. L'imprenditore può parimenti ricevere richieste di trasporto durante l'effettuazione di una corsa o presso la sede dell'impresa.

(2) I taxi possono essere tenuti a disposizione solamente nel comune di sede dell'imprenditore. Le corse precedentemente prenotate possono essere effettuate parimenti a partire da altri comuni. L'autorità competente per il rilascio delle autorizzazioni può consentire, di concerto con altre autorità competenti per il rilascio di autorizzazioni, che i taxi siano tenuti a disposizione in spazi autorizzati dall'amministrazione ubicati in comuni differenti da quello di sede dell'imprenditore e prevedere una circoscrizione più estesa.

(3) Il governo del Land è autorizzato ad inquadrare, per mezzo di ordinanza, gli obblighi di servizio, le regole applicabili alle stazioni di taxi nonché le specifiche caratteristiche di esecuzione del servizio. Può delegare tale facoltà per mezzo di ordinanza. L'ordinanza può prevedere, segnatamente, disposizioni relative

1. alla messa a disposizione di taxi in casi particolari, ivi comprese le permanenze,
2. all'accettazione e all'esecuzione di richieste di trasporto telefoniche,
3. all'attività di trasporto e al sistema di radiocomunicazione,
4. al trasporto di persone disabili e
5. al trasporto di malati, salvo il caso di trasporti ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, punto 2.

(4) L'obbligo di effettuare il trasporto sussiste unicamente per i trasporti effettuati nella zona di applicazione dei corrispettivi fissati ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, primo e secondo periodo,

e paragrafo 2, primo periodo (zona di servizio obbligatorio).

(5) È vietato il noleggio di taxi a conducenti».

19 L'articolo 49, paragrafo 4, del PBefG così dispone:

«Il trasporto con autoveicolo da noleggio è il trasporto di persone per mezzo di autoveicoli noleggiati unicamente ed interamente ai soli fini del trasporto e con i quali l'imprenditore effettua corse la cui finalità, la cui destinazione ed il cui svolgimento sono determinati dal noleggiatario e che non ricadono nel trasporto a mezzo taxi ai sensi dell'articolo 47. Con gli autoveicoli da noleggio possono essere effettuate unicamente le richieste di trasporto pervenute presso la sede dell'impresa o presso il domicilio dell'imprenditore. Una volta effettuato il servizio di trasporto, l'autoveicolo da noleggio deve fare immediatamente ritorno presso la sede dell'impresa, salvo che questa abbia ricevuto, prima dell'effettuazione della corsa, presso la sede dell'impresa o presso il domicilio dell'imprenditore ovvero, telefonicamente durante la corsa, una nuova richiesta di trasporto. La richiesta di trasporto che pervenga presso la sede dell'impresa di autonoleggio o presso il domicilio dell'imprenditore dev'essere trascritta da quest'ultimo in un apposito registro e tale registrazione dev'essere conservata per il periodo di un anno. L'accettazione, la trasmissione e l'esecuzione della richiesta di trasporto, nonché la messa a disposizione dell'autoveicolo e la pubblicità per il trasporto in autoveicolo da noleggio non possono essere di natura tale da determinare, individualmente o congiuntamente, confusione con il trasporto a mezzo taxi. L'insegna e le caratteristiche riservate ai taxi non possono essere utilizzate su autoveicoli da noleggio. Gli articoli 21 e 22 non trovano applicazione».

20 L'articolo 51 del PBefG così recita:

«(1) Il governo del Land è autorizzato a fissare mediante ordinanza, i corrispettivi e le condizioni del trasporto a mezzo taxi. L'ordinanza può prevedere, segnatamente, disposizioni riguardanti

1. le tariffe di base, le tariffe chilometriche e le tariffe orarie,
2. i supplementi,
3. i pagamenti anticipati,
4. la fatturazione,
5. le modalità di pagamento e
6. l'ammissibilità di convenzioni particolari relative alla zona di servizio obbligatorio.

Il governo del Land può delegare tale facoltà mediante ordinanza.

(2) Le convenzioni particolari relative alla zona di servizio obbligatoria sono lecite solamente qualora

1. sia fissato un periodo determinato, un numero minimo di corse o un volume di affari minimo,
2. non risulti compromessa l'organizzazione del mercato dei trasporti,
3. i corrispettivi e le condizioni di trasporto siano stabilite per iscritto e
4. l'ordinanza del Land preveda un'autorizzazione o una dichiarazione obbligatoria.

(3) I corrispettivi e le condizioni di trasporto sono fissate in applicazione, per analogia, degli

articoli 14, paragrafi 2 e 3, e 39, paragrafo 2.

(4) Le amministrazioni autorizzate possono concertare prezzi e condizioni di trasporto uniforme per una zona che esuli dalla sfera di competenza dell'amministrazione incaricata di fissare i prezzi e le condizioni di trasporto.

(5) Ai fini dell'applicazione dei corrispettivi e delle condizioni di trasporto si applica, per analogia, l'articolo 39».

Controversie principali e questioni pregiudiziali

Causa C-454/12

21 La Pro Med è una società a responsabilità limitata di diritto tedesco titolare, inter alia, di un'autorizzazione avente ad oggetto il trasporto mediante autoveicoli da noleggio, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, punto 4, del PBefG, ma non il trasporto a mezzo taxi, di cui all'articolo 47 del PBefG.

22 Nel corso degli anni 2006 e 2007, la Pro Med provvedeva al trasporto di malati per conto di casse di malattia per mezzo di autoveicoli non specificamente attrezzati a tal fine.

23 Il 27 novembre 2007, la Pro Med accettava tutte le condizioni previste dal contratto concluso il 1° ottobre 2007 tra la cassa di malattia A e l'associazione delle imprese di taxi e di autonoleggio (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, in prosieguo: «l'associazione») riguardante il trasporto, tramite imprese di taxi, di pazienti assicurati presso la stessa cassa di malattia A. Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, primo periodo, di detto contratto, l'oggetto del medesimo è la partecipazione delle imprese di taxi aderenti all'associazione al trasporto di malati assicurati presso la cassa di malattia A. A termini del successivo articolo 5, paragrafo 1, per quanto attiene ai corrispettivi dei trasporti dei malati, si applica l'accordo tariffario di cui all'allegato I del contratto medesimo.

24 A seguito di una verifica fiscale effettuata dal Finanzamt Dresden-Süd, la Pro Med veniva invitata a dichiarare i servizi di trasporto da essa effettuati nell'ambito del contratto concluso tra la cassa di malattia A e l'associazione all'aliquota ordinaria di IVA prevista dall'articolo 12, paragrafo 1, dell'UStG. I reclami con cui la Pro Med chiedeva, segnatamente, di essere assoggettata all'aliquota ridotta prevista dall'articolo 12, paragrafo 2, punto 10, dell'UStG, restavano senza esito.

25 La Pro Med proponeva quindi ricorso dinanzi al Finanzgericht, il quale riteneva che la Pro Med non fosse legittimata ad applicare l'aliquota ridotta per le prestazioni di trasporto di cui trattasi, sulla base del rilievo che, non disponendo di corrispondente autorizzazione, essa non avesse fornito servizi di trasporto a mezzo taxi. Tuttavia, il Finanzgericht esprimeva dubbi quanto alla fondatezza della differenza di trattamento esistente tra le due categorie di imprese. Le imprese di taxi disporrebbero, infatti, della possibilità di fornire servizi di trasporto per casse di malattia che sfuggirebbero alla tariffazione applicabile ai servizi di trasporto pubblico urbano e che sarebbero basate su convenzioni concluse con le casse di malattia medesime. Tali servizi di trasporto difetterebbero peraltro delle caratteristiche essenziali di trasporto pubblico urbano sulle quali si fonda l'agevolazione fiscale.

26 Avverso tale decisione del Finanzgericht, con cui le è stata negata la possibilità di applicazione dell'aliquota ridotta al fatturato proveniente dai servizi di trasporto di malati da essa effettuati, la Pro Med proponeva ricorso per cassazione.

27 Il giudice del rinvio si interroga se la disposizione nazionale selettiva di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 10, lettera b), dell'UStG sia compatibile con il principio di neutralità fiscale quale interpretato dalla Corte. Da un lato, il giudice a quo ritiene che, dal punto di vista del consumatore, tanto i taxi quanto gli autoveicoli da noleggio con conducente servano al trasporto di persone, il che indurrebbe a ritenere che si tratti di prestazioni comparabili. D'altro canto, sussistono, a parere del giudice medesimo, differenze sostanziali tra le due modalità di trasporto di persone, con riguardo alle rispettive condizioni di esecuzione, anche nel caso di specifico accordo concluso tra un'impresa di taxi e grandi clienti, per quanto attiene, in particolare, alla fissazione del prezzo delle corse, all'obbligo di servizio e all'obbligo di trasporto, differenze che potrebbero escludere una violazione di tale principio.

28 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali

«1) Se il combinato disposto dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, e dell'allegato H, categoria 5, della [sesta direttiva] e l'articolo 98, paragrafo 1, e dell'allegato III, punto 5, [della direttiva IVA], tenuto conto del principio di neutralità, ostino a una normativa nazionale che prevede per il trasporto locale di persone a mezzo taxi l'aliquota IVA ridotta, mentre per il trasporto locale di passeggeri con cosiddette autovetture da noleggio vige l'aliquota di imposta ordinaria.

2) Se ai fini della risposta alla prima questione rilevi la circostanza che le corse vengono effettuate sulla base di accordi specifici con c.d. grandi clienti a condizioni pressoché identiche da imprese di taxi o altre autovetture pubbliche a motore e da imprese di autonoleggio».

Causa C-455/12

29 La sig.ra Oertel dirigeva, nella città A, dalla fine del dicembre 1994, un'impresa di autonoleggio con conducente. Il catalogo dei servizi comprende il trasporto di persone, il trasporto di malati su posti a sedere, il trasporto di pazienti con necessità di dialisi, il trasporto scolastico, un servizio di corriere e di trasporto di merci, il trasferimento verso alberghi ed aeroporti, visite turistiche della città e l'organizzazione di trasferimenti da un luogo ad un altro.

30 La sig.ra Oertel annoverava nella propria clientela, oltre a singoli clienti specifici, vari clienti regolari nonché un certo numero di clienti da cui proveniva un fatturato rilevante. Le richieste di servizi e le prenotazioni venivano ricevute per telefono, telefax o a mezzo posta. Il prezzo delle corse veniva fissato sulla base di una mappa suddivisa in zone a tariffe fisse che consentiva di calcolare il prezzo finale a carico del cliente. Nel periodo interessato, la sig.ra Oertel disponeva di dieci autoveicoli appartenenti all'impresa.

31 Nelle proprie dichiarazioni IVA per gli esercizi relativi agli anni dal 2003 al 2006, la sig.ra Oertel applicava al fatturato proveniente dall'attività di autonoleggio con conducente, per i tragitti non eccedenti i 50 km ovvero all'interno della città A, l'aliquota IVA ridotta, vale a dire quella del 7%.

32 Il Finanzamt Würzburg respingeva le dichiarazioni, applicando alle operazioni di cui trattasi l'aliquota IVA ordinaria, vale a dire quella del 16%.

33 La sig.ra Oertel proponeva quindi ricorso dinanzi al Finanzgericht il quale, sostanzialmente, respingeva la domanda volta all'applicazione, al fatturato di cui trattasi, dell'aliquota ridotta. Detto giudice rilevava che la sig.ra Oertel, in quanto impresa di autonoleggio con conducente, non rispondeva ai requisiti ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta e che la normativa che limitava l'applicazione di tale aliquota alle imprese di taxi appariva costituzionalmente legittima. La sig.ra

Oertel non potrebbe nemmeno chiedere l'applicazione di tale aliquota sulla base della sesta direttiva né invocare il principio di neutralità fiscale. A parere del Finanzgericht, l'applicazione di due aliquote differenti costituisce, certamente, una restrizione alla concorrenza tra le due categorie di imprese, in quanto le loro prestazioni sono della stessa natura, ma tale restrizione sarebbe giustificata, segnatamente, dall'interesse generale, nella specie, la prestazione, da parte delle imprese di taxi, di un servizio di trasporto urbano inquadrato ed esteso a tutto il territorio.

34 Avverso tale decisione di diniego di applicazione dell'aliquota IVA ridotta la sig.ra Oertel proponeva ricorso per cassazione.

35 A fronte degli stessi dubbi di compatibilità dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 10, lettera a), dell'UStG con il principio di neutralità fiscale oggetto della causa C-454/12, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il combinato disposto dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, e dell'allegato H, categoria 5, [della sesta direttiva], tenuto conto del principio di neutralità, ostino a una normativa nazionale che prevede per il trasporto locale di persone a mezzo taxi l'aliquota IVA ridotta, mentre per il trasporto locale di passeggeri con cosiddette autovetture a noleggio vige l'aliquota di imposta ordinaria».

36 Con lettera del 30 ottobre 2013, il giudice del rinvio veniva informato del fatto che l'azione dinanzi al medesimo proposta dalla sig.ra Oertel era stata riassunta dal sig. Pongratz, nella sua qualità di curatore fallimentare dell'impresa della stessa sig.ra Oertel.

37 Con ordinanza del 20 novembre 2012, il presidente della Corte ha disposto la riunione delle due cause ai fini della fase scritta e orale del procedimento, nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione nella causa C-454/12 e sull'unica questione nella causa C-455/12

38 Con la prima questione nella causa C-454/12 e con l'unica questione nella causa C-455/12, che appare opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, della sesta direttiva, nel combinato disposto con l'allegato H, categoria 5, della medesima, e l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, nel combinato disposto con l'allegato III, punto 5, della medesima, nonché il principio di neutralità fiscale ostino a che due tipi di servizi di trasporto urbano di persone, vale a dire, da un lato, a mezzo taxi e, dall'altro, in autoveicolo da noleggio con conducente, siano soggetti a due aliquote IVA distinte, l'una ridotta, l'altra ordinaria.

39 L'articolo 96 della direttiva IVA prevede l'applicazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi della stessa aliquota IVA, vale a dire dell'aliquota ordinaria.

40 In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, della direttiva medesima riconosce agli Stati membri la possibilità di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Ai sensi del paragrafo 2 di detto articolo, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi indicate nelle categorie di cui all'allegato III della direttiva stessa.

41 L'allegato III, punto 5, della direttiva IVA autorizza l'applicazione di un'aliquota ridotta alle prestazioni di servizi di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito.

42 Le norme contenute in tali disposizioni sono sostanzialmente identiche a quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), commi primo e terzo, nonché all'allegato H, categoria 5, della

sesta direttiva.

43 La Corte ha già avuto modo di dichiarare, con riguardo all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, della sesta direttiva che nel testo di tale disposizione nulla impone che essa sia interpretata nel senso che esiga che l'aliquota ridotta si applichi solo qualora riguardi tutti gli aspetti di una categoria di prestazioni indicata nell'allegato H della direttiva stessa, di modo che un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta non può essere esclusa, a condizione che essa non comporti alcun rischio di distorsione della concorrenza (v. sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, Racc. pag. I-4261, punto 25 e giurisprudenza richiamata). La Corte ha parimenti precisato che, atteso che l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA ricalca sostanzialmente il tenore dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva, si deve estendere allo stesso l'interpretazione fornita a quest'ultima disposizione dalla Corte medesima (sentenza Commissione/Francia, citata supra, punto 27).

44 La Corte ha conseguentemente dichiarato che, fatto salvo il rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici delle categorie di prestazioni indicate, rispettivamente, nell'allegato III della direttiva IVA e nell'allegato H della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, citata supra, punti 26 e 27 nonché la giurisprudenza ivi richiamata).

45 Ne consegue che l'esercizio della facoltà di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, riconosciuta agli Stati membri, è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare dalla categoria di prestazioni interessata, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici e, dall'altro, di rispettare il principio di neutralità fiscale. Tali condizioni sono volte a garantire che gli Stati membri utilizzino tale facoltà soltanto in circostanze che assicurino l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta prescelta nonché la prevenzione di frodi, elusioni e abusi eventuali (v. sentenza Commissione/Francia, citata supra, punto 30).

46 Conseguentemente, occorre verificare se il trasporto di persone a mezzo taxi per i quali una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, preveda l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, costituisca un aspetto specifico e concreto della categoria di servizi di «trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito», di cui tanto all'allegato III, punto 5, della direttiva IVA, quanto all'allegato H, categoria 5, della sesta direttiva, e, eventualmente, se l'applicazione di tale aliquota alla sola attività di trasporto di persone a mezzo taxi pregiudichi il principio di neutralità fiscale.

Sulla nozione di «aspetto concreto e specifico»

47 Al fine di determinare se il trasporto urbano di persone in taxi costituisca un aspetto specifico e concreto delle prestazioni fornite dalle imprese di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, occorre esaminare se si tratti di una prestazione di servizi di per sé individuabile separatamente dalle altre prestazioni di tale categoria (v., per analogia, sentenza Commissione/Francia, citata supra, punto 35).

48 A tal riguardo, dalle informazioni fornite nelle decisioni di rinvio emerge che le imprese di taxi sono interamente considerate quali prestatori di un servizio pubblico di trasporto di persone, la cui attività è subordinata ad un'autorizzazione rilasciata da un'autorità competente e soggetta ad obblighi sostanziali. Questi comprendono, in particolare, l'obbligo di mantenere l'attività conformemente all'interesse generale al trasporto (articolo 21 del PBefG), quello di effettuazione del trasporto (articolo 22 del PBefG) e quello di rispetto della normativa tariffaria (articoli 47, paragrafo 4, e 51, paragrafo 1, del PBefG).

49 Un contesto normativo che, a differenza delle imprese di autonoleggio con conducente, imponga alle imprese di taxi di fornire prestazioni di trasporto assumendo un obbligo di permanenza, che vieti loro di negare un trasporto nell'attesa, segnatamente, di una corsa più redditizia o di trarre vantaggio da situazioni in cui esse possano pretendere una tariffa di trasporto differente da quella ufficiale è idoneo a caratterizzare prestazioni distinte.

50 Ciò premesso, l'attività di trasporto urbano di persone a mezzo taxi potrebbe essere considerata quale prestazione di servizi di per sé individuabile, separatamente dalle altre prestazioni della categoria de qua, vale a dire il trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito. Tale attività potrebbe, conseguentemente, costituire un aspetto specifico e concreto di tale categoria.

51 Spetta tuttavia al giudice nazionale verificare, alla luce della normativa nazionale e delle circostanze di fatto sottoposte al suo esame, se tale ipotesi ricorra nel contesto delle controversie principali.

Sul rispetto del principio di neutralità fiscale

52 Secondo consolidata giurisprudenza, il principio di neutralità fiscale osta, in particolare, a che merci o prestazioni di servizi simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (v. sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, Racc. pag. I-10947, punto 32 e giurisprudenza richiamata).

53 Per determinare se due prestazioni di servizi siano simili ai sensi di tale giurisprudenza, occorre tener conto principalmente del punto di vista del consumatore medio, evitando distinzioni artificiali, basate su differenze trascurabili (v. sentenza *The Rank Group*, cit., punto 43 e giurisprudenza richiamata).

54 Due prestazioni di servizi sono quindi simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o l'altra di tali prestazioni (v. sentenza *The Rank Group*, cit., punto 44 e giurisprudenza richiamata).

55 Si deve inoltre ricordare che, al fine di valutare la comparabilità o meno di prestazioni, non ci si può limitare a prendere in considerazione prestazioni isolate, bensì occorre tener conto del contesto in cui queste vengono effettuate (v. sentenza del 23 aprile 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Racc. pag. I-3025, punto 38).

56 A tal riguardo, la Corte ha riconosciuto che, in taluni casi eccezionali, alla luce delle peculiarità dei settori considerati, differenze del contesto normativo e del regime giuridico che disciplina le cessioni di beni o le prestazioni di servizi interessate possono creare una distinzione agli occhi del consumatore in termini di rispondenza alle proprie esigenze (v., in tal senso, sentenza *The Rank Group*, cit., punto 50 e giurisprudenza richiamata).

57 Occorre tener parimenti conto dei differenti regimi normativi cui sono soggetti i due tipi di trasporto menzionati supra al punto 48 e, conseguentemente, delle rispettive caratteristiche che li distinguono l'uno dall'altro agli occhi del consumatore medio.

58 Nella specie, il giudice del rinvio precisa che le imprese di autonoleggio con conducente possono rispondere unicamente a richieste di trasporto pervenute presso la sede dell'impresa o presso il domicilio dell'imprenditore, mentre le imprese di taxi sono autorizzate a rispondere su richiesta, il che presuppone la presenza di veicoli in appositi spazi o la disponibilità su chiamata. Il giudice a quo sottolinea parimenti la sussistenza di differenze tra questi due tipi di trasporto quanto all'accettazione, alla trasmissione e all'esecuzione delle richieste di trasporto nonché per quanto attiene alla messa a disposizione delle vetture ed alla pubblicità. A parere del giudice stesso, tali differenze, singolarmente considerate o combinate le une con le altre, sono idonee ad evitare qualsiasi confusione tra il trasporto in taxi e quello in autoveicolo da noleggio con conducente. Il giudice stesso sottolinea, infine, che il segno distintivo e le caratteristiche riservate ai taxi non possono essere utilizzati su autoveicoli da noleggio con conducente.

59 Differenze di tal genere riguardo ai requisiti giuridici cui sono subordinati i due tipi di trasporto de quo, laddove sussistano – ciò che spetta al giudice nazionale verificare – possono far sorgere, agli occhi dell'utente medio, una differenza tra tali tipi di trasporto, ove ognuno di essi è idoneo a rispondere ad esigenze distinte per quanto lo riguarda e, conseguentemente, ad influire in modo determinante sulla sua decisione di optare per l'uno o l'altro tipo di trasporto, cosicché il principio di neutralità fiscale non osterebbe all'assoggettamento ad un trattamento fiscale differenziato.

60 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione posta nella causa C-454/12 ed all'unica questione nella causa C-455/12 dichiarando che l'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, della sesta direttiva, nel combinato disposto con l'allegato H, categoria 5, della direttiva medesima, e l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, nel combinato disposto con l'allegato III, punto 5, della medesima, alla luce del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che non ostano a che due tipi di servizi di trasporto urbano di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, vale a dire, da un lato, in taxi e, dall'altro, in autoveicolo da noleggio con conducente, siano assoggettati ad aliquote IVA distinte, l'una ridotta, l'altra ordinaria, sempreché, da un lato, in considerazione dei diversi requisiti giuridici cui sono soggetti questi due tipi di trasporto, l'attività di trasporto urbano di persone a mezzo taxi costituisca un aspetto concreto e specifico della categoria di servizi di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, di cui alla categoria 5 ed al punto 5 dei menzionati allegati delle direttive stesse e, dall'altro, tali differenze presentino un'influenza determinante sulla decisione dell'utente medio di ricorrere all'uno o all'altro tipo di trasporto. Spetta al giudice nazionale verificare se tale ipotesi ricorra nelle controversie principali.

Sulla seconda questione nella causa C-454/12

61 Con la seconda questione nella causa C-454/12, il giudice del rinvio chiede se, ai fini della risposta alla prima questione nella causa C-454/12 ed all'unica questione nella causa C-455/12, occorra tener conto del fatto che le imprese di taxi e le imprese di autonoleggio con conducente sono tenute a fornire le proprie prestazioni in base ad una convenzione particolare che si applica

indistintamente alle singole imprese ed in condizioni pressoché identiche.

62 Come rilevato supra al punto 46, al fine di determinare se uno Stato membro disponga, in circostanze di tal genere, della facoltà di applicare un'aliquota IVA ridotta al trasporto urbano di persone a mezzo taxi, laddove lo stesso trasporto realizzato con autovettura da noleggio con conducente è assoggettato ad aliquota ordinaria, occorre verificare se tale prestazione di servizi costituisca un aspetto concreto e specifico della categoria di servizi di «trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito», che figura sia nell'allegato III, punto 5, della direttiva IVA sia nell'allegato H, categoria 5, della sesta direttiva, e, all'occorrenza, se l'applicazione di tali aliquote pregiudichi il principio di neutralità fiscale.

63 A tal riguardo, si deve rilevare che i servizi oggetto della controversia principale consistono, sostanzialmente, in trasporti di pazienti effettuati nell'ambito di una convenzione quale la convenzione tra la cassa malattia A e l'associazione, che si applica indistintamente alle imprese di taxi ed alle imprese di autonoleggio con conducente ad essa aderenti. Dagli atti sottoposti alla Corte emerge che la tariffa di trasporto è fissata nella convenzione e che essa si applica indistintamente alle due categorie di trasporto. Inoltre, detta convenzione non farebbe sorgere alcun obbligo di trasporto e di servizio in dette due categorie rispetto a quello già esistente sulla base del contratto, vale a dire l'esecuzione effettiva del trasporto. Le imprese di taxi non sarebbero quindi soggette, nell'ambito di tale convenzione, ai requisiti giuridici ad esse incombenti al di fuori della convenzione stessa.

64 Qualora tali circostanze risultassero confermate, ciò che spetta al giudice nazionale verificare, questi sarebbe tenuto in tal caso a considerare che, nell'ambito della convenzione tra la cassa di malattia A e l'associazione, il trasporto di persone in taxi non costituisce un aspetto concreto e specifico della categoria di servizio di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito. Inoltre, tale attività dovrebbe essere quindi considerata analoga, dal punto di vista dell'utente medio, all'attività di trasporto urbano di persone in autoveicolo da noleggio con conducente. Ciò non può tuttavia escludere che l'attività di trasporto di malati nell'ambito di convenzioni concluse da casse di malattia, da un lato, ed imprese di trasporto di persone, dall'altro, possa costituire, complessivamente intesa, un aspetto concreto e specifico delle prestazioni fornite dalle imprese di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, ai sensi della giurisprudenza richiamata supra al punto 44.

65 Conseguentemente, occorre rispondere alla seconda questione nella causa C?454/12 dichiarando che, per contro, l'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, della sesta direttiva, nel combinato disposto con l'allegato H, categoria 5, della medesima, e l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, nel combinato disposto con l'allegato III, punto 5, della stessa, tenuto conto del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che ostano a che questi due tipi di servizi di trasporto urbano di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, vale a dire, da un lato, in taxi e, dall'altro, in autoveicolo da noleggio con conducente, siano assoggettati ad aliquote IVA distinte, laddove, in virtù di una convenzione specifica applicabile indistintamente alle imprese di taxi ed alle imprese di autonoleggio con conducente ad essa aderenti, il trasporto di persone a mezzo taxi non costituisca un aspetto concreto e specifico del trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito e tale attività, realizzata nell'ambito della convenzione medesima, risulti analoga, dal punto di vista dell'utente medio, all'attività di trasporto urbano di persone in autoveicolo da noleggio con conducente, ciò che spetta al giudice nazionale verificare.

Sulle spese

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

rifusione.

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

1) **L'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, 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, come modificata dalla direttiva 2001/4/CE del Consiglio, del 19 gennaio 2001, nel combinato disposto con l'allegato H, categoria 5, della medesima, e l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nel combinato disposto con l'allegato III, punto 5, della medesima, alla luce del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che non ostano a che due tipi di servizi di trasporto urbano di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, vale a dire, da un lato, in taxi e, dall'altro, in autoveicolo da noleggio con conducente, siano assoggettati ad aliquote di imposta sul valore aggiunto distinte, l'una ridotta, l'altra ordinaria, sempreché, da un lato, in considerazione dei diversi requisiti giuridici cui sono soggetti questi due tipi di trasporto, l'attività di trasporto urbano di persone a mezzo taxi costituisca un aspetto concreto e specifico della categoria di servizi di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, di cui alla categoria 5 ed al punto 5 dei menzionati allegati delle direttive stesse e, dall'altro, tali differenze presentino un'influenza determinante sulla decisione dell'utente medio di ricorrere all'uno o all'altro tipo di trasporto. Spetta al giudice nazionale verificare se tale ipotesi ricorra nelle controversie principali.**

2) **Per contro, l'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2001/4, nel combinato disposto con l'allegato H, categoria 5, della medesima, e l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112, nel combinato disposto con l'allegato III, punto 5, della stessa, tenuto conto del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che ostano a che questi due tipi di servizi di trasporto urbano di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, vale a dire, da un lato, in taxi e, dall'altro, in autoveicolo da noleggio con conducente, siano assoggettati ad aliquote di imposta sul valore aggiunto distinte, laddove, in virtù di una convenzione specifica applicabile indistintamente alle imprese di taxi ed alle imprese di autonoleggio con conducente ad essa aderenti, il trasporto di persone a mezzo taxi non costituisca un aspetto concreto e specifico del trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito e tale attività, realizzata nell'ambito della convenzione medesima, risulti analoga, dal punto di vista dell'utente medio, all'attività di trasporto urbano di persone in autoveicolo da noleggio con conducente, ciò che spetta al giudice nazionale verificare.**

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.