Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 10 novembre 2022 [1]

Causa C-612/21

Gmina O.
contro
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto tributario – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 2, 9 e 13 – Prestazione di servizi a titolo oneroso – Nozione di "soggetto passivo" – Attività economica – Approccio tipologico – Ente di diritto pubblico, che gestisce lo sviluppo di energie rinnovabili nel territorio comunale a favore dei residenti a fronte di un contributo proprio del 25% e riceve il rimborso del 75% delle spese mediante una sovvenzione da parte di un terzo – Operazioni svolte in veste di pubblica autorità – Assenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza»

I. Introduzione

1. Il finanziamento delle energie rinnovabili da parte di un ente locale quale un Comune non solo sembra attualmente auspicabile, ma solleva altresì questioni interessanti nell'ambito della normativa sull'IVA. Laddove sia stato lo stesso residente interessato a conferire ad un'impresa l'incarico di installare, ad esempio, un impianto solare, la valutazione sotto il profilo dell'IVA sarebbe chiara. L'impresa effettua nei suoi confronti un'operazione imponibile e soggetta ad imposta (cessione di beni o prestazione di servizi). Lo Stato percepisce l'IVA corrispondente. Una sovvenzione statale pari al 75% delle spese per il residente sarebbe priva di rilevanza ai fini dell'IVA.

2. Cosa accade però quando un Comune provvede all'organizzazione e al pagamento dell'impresa incaricata di installare tale impianto su terreni di proprietà di uno dei suoi residenti? Anche in tal caso, lo Stato percepisce l'IVA almeno una volta, segnatamente da parte dell'impresa di installazione. È però dubbio se il fatto che il Comune riceva una sovvenzione mediante risorse statali pari al 75% e che i residenti versino a detto Comune circa il 25% a titolo di contributo proprio comporti un ulteriore assoggettamento all'IVA in quanto il Comune esegue, in favore del residente, un'altra operazione imponibile e soggetta ad imposta.

[1] Lingua originale: il tedesco.

3. La conseguenza della catena di prestazioni che ne risulta (prestazione dall'impresa di installazione al residente, per il tramite del Comune) consisterebbe nel fatto che il Comune dovrebbe versare l'IVA, ma potrebbe richiedere, in via di principio, una detrazione dell'imposta applicata sulla prestazione a monte. Qualora la somma di sovvenzioni e contributi propri fosse pari alle spese iniziali, si tratterebbe di un gioco a somma zero con un notevole onere amministrativo. Nel caso in cui tale somma fosse inferiore (oppure la sovvenzione non rientri nella base imponibile), residuerebbe un'eccedenza di imposta a monte, con la conseguenza della riduzione del gettito fiscale. Laddove la somma fosse superiore, verrebbe generato un gettito fiscale aggiuntivo a partire da un programma di finanziamento statale. Tutte e tre le conseguenze producono inconvenienti, in particolare alla luce dell'obiettivo di interesse generale della tutela dell'ambiente e della sicurezza energetica perseguito dal Comune.

4. La valutazione dello sviluppo delle energie rinnovabili finanziato con risorse statali sotto il profilo della normativa sull'IVA solleva quindi alcune questioni fondamentali, alle quali la Corte deve fornire una risposta, anche [2] nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale. Inter alia, occorre chiarire il modo in cui debbano essere determinati il destinatario e il fornitore di una prestazione. Altrettanto fondamentale è la questione se un Comune – assumendo che sia il fornitore di una prestazione – eserciti, in un caso del genere, un'attività economica. In caso affermativo, occorrerebbe stabilire se esso abbia esercitato le operazioni di finanziamento dello sviluppo delle energie rinnovabili in veste di pubblica autorità e se tali operazioni provochino distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [3] (in prosieguo: la «direttiva IVA»), così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(…)

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. Il successivo articolo 9, paragrafo 1, recita come segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

[2] Questioni simili sono poste nel procedimento parallelo pendente nella causa C-616/21.

[3] Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre (GU 2006, L 347, pag. 1); da ultimo modificata dalla direttiva 2022/890/UE del Consiglio, del 3 giugno 2022 (GU 2022, L 155, pag. 1).

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

7. L'articolo 13 di tale direttiva prevede invece quanto segue:

«1. 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.

2. Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività degli enti di diritto pubblico quando esse sono esenti a norma degli articoli 132, 135, 136 e 371, degli articoli da 374 a 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2, o degli articoli da 380 a 390 *quater*».

8. L'articolo 73 di detta direttiva regolamenta la base imponibile:

«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 polacco

9. La Repubblica di Polonia ha trasposto la direttiva IVA mediante la Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004 sulle imposte sui beni e le prestazioni di servizi, GU 2018, posizione 2174, e successive modifiche, in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

10. L'articolo 29 bis, paragrafo 1, di detta legge riguarda la base imponibile e prevede quanto segue:

«Fatti salvi i paragrafi 2, 3 e 5, gli articoli da 30 bis a 30 quater, l'articolo 32, l'articolo 119 e l'articolo 120, paragrafi 4 e 5, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per la vendita da parte dell'acquirente, del destinatario del servizio o di un terzo, compresi i sussidi, le sovvenzioni e altri pagamenti supplementari di carattere simile aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo».

11. La Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (legge del 27 aprile 2001 sulla tutela dell'ambiente, GU 2020, posizione 1219, e successive modifiche, in prosieguo: la «legge sulla tutela dell'ambiente») prevede all'articolo 400a, paragrafo 1, quanto segue:

«Il finanziamento della tutela dell'ambiente e della gestione delle acque include:

21) i progetti legati alla tutela dell'aria;

22) la promozione dell'uso di fonti locali di energia rinnovabile e l'introduzione di vettori energetici più rispettosi dell'ambiente; (...)».

12. Il successivo articolo 403, paragrafo 2, è così formulato:

«Costituisce un compito proprio dei comuni finanziare la tutela dell'ambiente nell'ambito di applicazione definito nell'articolo 400a, paragrafo 1, punti (...) da 21 a 25 (...) per un importo non inferiore all'ammontare dei proventi delle tasse e delle sanzioni di cui all'articolo 402, paragrafi 4, 5 e 6, che costituiscono entrate dei bilanci comunali, ridotto dell'eccedenza di tali proventi, trasferita ai fondi dei voivodati».

III. Fatti e domanda di pronuncia pregiudiziale

13. La Gmina O. (Comune di O., Polonia; in prosieguo: il «Comune») è un ente autonomo territoriale che esercita la propria autonomia governativa ed è al tempo stesso registrata come soggetto passivo IVA.

14. Essa stipulava con altri tre Comuni un accordo di partenariato al fine di realizzare un progetto riguardante l'installazione di impianti alimentati da fonti di energia rinnovabile (in prosieguo: le «FER») nel territorio di detti quattro Comuni (in prosieguo: il «progetto»).

15. Uno dei Comuni, in quanto leader del progetto, a nome di tutti i partner, stipulava un contratto di finanziamento del progetto con il Voivodato (una circoscrizione amministrativa). Le risorse stesse provengono da fondi dell'Unione. Il finanziamento ottenuto viene ripartito tra i partner conformemente alla loro rispettiva quota.

16. La sovvenzione è destinata a coprire solo una parte delle spese ammissibili. Rientra nella discrezionalità di ciascun Comune il modo in cui finanziare la parte residua delle spese del progetto. La sovvenzione ricevuta dal Comune copre le spese relative al progetto e può essere utilizzata esclusivamente per le spese necessarie alla sua realizzazione. Il Comune riceveva una sovvenzione pari al 75% delle spese totali ammissibili del progetto.

17. L'obiettivo principale del progetto consiste nell'aumentare la quota delle FER nell'ambito della produzione totale di energia, nel diminuire le emissioni di inquinanti atmosferici, nel promuovere l'utilizzo dell'energia solare e nell'incoraggiare presso i singoli consumatori lo sviluppo del ricorso alle FER attraverso l'installazione di impianti per l'utilizzazione di FER ecologici e più rispettosi dell'ambiente. Nell'ambito del progetto, il Comune dà attuazione alla «Politica energetica della Polonia fino al 2030» adottata dal Consiglio dei Ministri il 10 novembre 2009, in forza della quale il 20% dell'energia prodotta deve provenire da FER.

18. Nell'ambito del progetto vengono installati pannelli fotovoltaici, pompe di calore ad aria per il riscaldamento dell'acqua domestica e collettori solari su immobili di proprietà di residenti e di persone giuridiche. Il Comune stipulava contratti con persone fisiche (residenti), nella qualità di proprietari di immobili, i quali desideravano beneficiare dello sviluppo di energie rinnovabili. I proprietari di immobili sono tenuti a versare un contributo proprio sul conto bancario del Comune entro il termine concordato.

19. In base al contratto concluso con i proprietari di immobili, tutti gli impianti per l'utilizzazione di FER sono di proprietà del Comune per la durata del progetto, ossia per cinque anni dalla data del ricevimento da parte del Comune dell'ultimo pagamento previsto dal contratto di finanziamento e dall'accordo di partenariato. Al termine del periodo, la proprietà dell'impianto per l'utilizzazione di FER viene trasferita al proprietario dell'immobile. Nel corso del progetto, il proprietario dell'immobile non può cedere detto impianto. Nemmeno il Comune può cedere o rimuovere l'impianto di cui trattasi durante tale periodo, poiché ciò potrebbe esporlo al rischio di dover restituire la sovvenzione. I proprietari possono avvalersi, senza costi aggiuntivi, dell'impianto per l'utilizzazione di FER, in conformità alle condizioni contrattuali. Il Comune viene autorizzato dal proprietario dell'immobile ad agire in suo nome dinanzi alle autorità amministrative competenti allorché si tratti di richiedere i permessi previsti dalla legge, necessari per l'installazione dell'impianto sulla sua proprietà.

20. Il Comune si impegna a selezionare un appaltatore per l'attuazione del progetto, a stabilire il programma dei lavori, a esercitare la gestione corrente dei lavori, a effettuare i collaudi finali e a redigere il rendiconto finanziario del progetto.

21. Il contributo proprio versato dai proprietari di immobili è l'unico pagamento da parte loro a favore del Comune nell'ambito del progetto. Detto contributo costituisce una parte delle spese ammissibili di uno specifico impianto per l'utilizzazione di FER, ossia del corrispettivo dovuto all'appaltatore per l'installazione di detto impianto. Tale parte è pari al 25% delle spese ammissibili, per cui il contratto con il proprietario dell'immobile prevede la quantificazione dell'importo massimo del contributo proprio. Ciò implica che l'effettivo contributo proprio può essere anche inferiore al 25% delle spese ammissibili.

22. I pagamenti effettuati dai proprietari di immobili non sono destinati a sostenere le spese di gestione dei lavori e di promozione. Il Comune sostiene tali spese ammissibili con le risorse proprie e mediante la sovvenzione. Gli impianti per l'utilizzazione di FER vengono installati da un appaltatore, selezionato nel contesto di una gara d'appalto aperta in base alla normativa in materia di appalti pubblici.

23. Il contratto con l'appaltatore è configurato come un contratto a cinque parti. Le parti sono l'appaltatore e i quattro Comuni committenti. Nel contratto vengono specificati la portata e il tipo degli impianti per l'utilizzazione di FER da installare con riguardo ai singoli Comuni. Ciascun Comune effettua un rendiconto separato con l'appaltatore, cosicché quest'ultimo emette fatture ai singoli Comuni commisurate al loro rispettivo incarico.

24. Non è possibile ottenere una sovvenzione maggiore qualora l'appaltatore richieda un prezzo più alto di quello atteso. La sovvenzione è invece più bassa nell'ipotesi in cui il prezzo da versare all'appaltatore sia inferiore a quello previsto nella domanda di finanziamento. Il contratto di finanziamento del progetto con il Voivodato non impone al Comune alcun obbligo di riscuotere un contributo proprio dai proprietari di immobili e non contiene alcuna indicazione circa l'ammontare di tali pagamenti.

25. La sovvenzione viene concessa per cofinanziare le spese ammissibili (incluse le spese di promozione e di gestione dei lavori) sostenute dal Comune nell'ambito del progetto e il Comune deve presentare un rendiconto all'istituzione che eroga la sovvenzione. L'ammontare della sovvenzione dipende dall'entità delle spese ammissibili sostenute dal Comune per le acquisizioni inerenti al progetto.

26. Il Comune chiedeva una decisione emessa su interpello in relazione al suo assoggettamento all'IVA relativa all'installazione di impianti per l'utilizzazione di FER. A suo avviso, le prestazioni non sarebbero soggette all'IVA in quanto fornite nel contesto della sua potestà di diritto pubblico e non nell'ambito di un'attività economica, con la conseguenza che i contributi propri e la sovvenzione non costituirebbero un corrispettivo per le prestazioni fornite.

27. Nella decisione emessa su interpello del 7 agosto 2019, l'amministrazione finanziaria considerava errata la tesi del Comune, precisando che quest'ultimo sarebbe soggetto passivo IVA in relazione a tali attività. Né l'adempimento, da parte del Comune, di proprie funzioni, né lo scopo del progetto potrebbero giustificare un non assoggettamento all'IVA. L'esercizio delle attività descritte dovrebbe, infatti, rispettare altresì specifiche disposizioni di diritto pubblico, ascrivibili all'ambito dell'autorità pubblica.

28. Avverso la suddetta decisione, il Comune proponeva un ricorso, respinto dal giudice di primo grado. Secondo detto giudice, la mancata equivalenza dei contributi propri costituisce, in linea di principio, una caratteristica di tutti i rapporti di diritto privato nei quali si riceve un cosiddetto contributo al prezzo di beni o di servizi. Il giudice non ha nemmeno condiviso la tesi del Comune secondo la quale le attività non verrebbero realizzate con uno scopo di lucro, bensì al fine di aumentare la quota di FER nell'ambito della produzione totale di energia. Ad avviso del giudice, la realizzazione del secondo obiettivo non esclude l'attuazione del primo. Il Comune riceverebbe dai proprietari il rimborso del 25% delle spese ammissibili sostenute, cosicché l'installazione non avrebbe luogo in assenza dell'intervento finanziario dei proprietari. Anche il fatto che il Comune non consegua alcun profitto non inciderebbe affatto sulla valutazione della questione se dette attività rientrino nell'ambito di un'attività economica.

29. Il Comune proponeva un'impugnazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), il quale sospendeva il procedimento e sottoponeva alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

1. Se le disposizioni della direttiva IVA, in particolare l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, di tale direttiva debbano essere interpretati nel senso che un Comune (autorità pubblica) agisce come soggetto passivo IVA quando realizza un progetto avente lo scopo di aumentare la quota di fonti di energia rinnovabile, mediante l'impegno, in forza di un contratto privato con proprietari di immobili, di eseguire e di installare impianti alimentati da fonti di energia rinnovabile sugli immobili di loro proprietà nonché di trasferire, decorso un certo periodo, la proprietà di tali impianti ai proprietari degli immobili.

2. In caso di risposta positiva alla prima questione, se nella base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della medesima direttiva debba essere ricompreso il finanziamento dai fondi europei ricevuto dal Comune (autorità pubblica) al fine di realizzare progetti riguardanti le fonti di energia rinnovabile.

30. Nel procedimento dinanzi alla Corte, il Comune, la Repubblica di Polonia, l'amministrazione finanziaria polacca e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. La Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione in forza dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura.

IV. Valutazione giuridica

A. Sulle questioni pregiudiziali

31. Se si prendono in considerazione le due questioni pregiudiziali in modo letterale, il giudice del rinvio sembrerebbe ictu oculi interessato alla sussunzione di una situazione specifica nel campo di applicazione della direttiva IVA. Tuttavia, ciò spetta al giudice del rinvio, il solo competente a valutare i fatti [4]. Esso chiede però, in sostanza, come debbano essere interpretati gli articoli 2, 9, 13 e 73 di detta direttiva per poter quindi decidere se il Comune nel caso in esame – come ritiene l'amministrazione finanziaria – effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile e soggetta ad imposta e quale sia la relativa base imponibile.

32. Per rientrare nel campo di applicazione della direttiva IVA, le attività esercitate dal Comune nell'ambito del finanziamento delle energie rinnovabili devono consistere in una cessione di beni o in una prestazione di servizi effettuata *a titolo oneroso* nei confronti dei propri residenti [articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c) di detta direttiva, v. al riguardo sub B.]. Tale cessione di beni o prestazione di servizi dovrebbe essere effettuata nell'ambito di un'*attività economica* (articolo 9, paragrafo 1, della direttiva medesima, v. al riguardo sub C.) perché possa ritenersi che il Comune abbia agito come soggetto passivo. Tuttavia, i Comuni non sono considerati soggetti passivi in determinate circostanze, qualora abbiano esercitato un'attività economica *in quanto pubbliche autorità* (articolo 13 della direttiva in discorso). Pertanto, occorre successivamente esaminare anche tale deroga (v. al riguardo sub D.).

B. Sulla determinazione del prestatore e del destinatario di una cessione di beni e di una prestazione di servizi

33. Quale imposta generale sui consumi, l'imposta sul valore aggiunto è intesa a tassare la capacità del consumatore, la quale si manifesta nel suo impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile [5]. Pertanto, il destinatario deve aver ricevuto un beneficio consumabile. Ciò vale del pari per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA.

34. Il beneficio consumabile di cui trattasi nella fattispecie in esame consiste nell'installazione di un impianto per l'utilizzazione di energia rinnovabile. Il trasferimento della proprietà di detto impianto costituisce una cessione di beni (articolo 14 della direttiva IVA), la cessione d'uso costituisce una prestazione di servizi (articolo 24, paragrafo 1, di detta direttiva).

[4] V., ex multis: sentenze del 13 gennaio 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, punto 36), dell'8 ottobre 2020, Universitatea «Lucian Blaga» Sibiu e a. (C-644/19, EU:C:2020:810, punto 47), e del 25 luglio 2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, punto 35).

[5] V., a titolo esemplificativo: sentenze del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 23), dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37 – «[l'IVA] è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23 – «Si deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo»).

35. Tuttavia, occorre chiarire chi abbia fornito tale beneficio (cessione di beni o prestazione di servizi) e quale ne sia il destinatario. Potrebbe configurarsi una prestazione fornita dall'impresa di installazione al Comune, in quanto quest'ultimo ha conferito l'incarico, ha pagato l'imprenditore e ha ricevuto l'impianto in proprietà. È però anche ipotizzabile una prestazione dell'impresa al residente sulla cui proprietà è stato installato l'impianto e che può utilizzarlo per i successivi cinque anni, diventandone quindi il proprietario, ragion per cui egli sostiene il 25% delle spese. In tale ultima ipotesi, il Comune non avrebbe effettuato alcuna operazione imponibile e soggetta a imposta. Nel primo caso, è altresì immaginabile un'ulteriore prestazione del Comune al residente, essendo stato stipulato con il residente un relativo contratto avente ad oggetto l'installazione, l'uso e il successivo trasferimento in proprietà dell'impianto. Sulla base di detto contratto, il Comune (tramite l'intervento di un subappaltatore incaricato) ha installato l'impianto sulla proprietà del residente, per il quale hanno pagato il residente (25%) e il Voivodato (75%).

1. Indizi utili per la determinazione del prestatore e del destinatario

36. Dato che l'IVA mira a tassare la spesa sostenuta dal destinatario per un bene di consumo, la *determinazione del destinatario* può, in linea di principio, essere effettuata in base al soggetto che ha pagato la prestazione di servizi, avendo quest'ultimo sostenuto le relative spese. Tuttavia, ciò costituisce un mero indizio. Infatti, per riconoscere l'esistenza di una prestazione di servizi «a titolo oneroso» ai sensi della direttiva IVA, non è necessario che il corrispettivo sia versato direttamente dal destinatario del servizio, come risulta anche dal suo articolo 73. Al contrario, detto corrispettivo può provenire anche da un terzo [6]. Il fatto che a pagare non sia stato solo il residente, ma anche il Voivodato o il Comune, non impedisce quindi di ravvisare una prestazione di servizi nei confronti del residente.

37. Dato che nella normativa sull'IVA l'impresa che esegue la prestazione funge da percettore di imposte per conto dello Stato [7], ai fini della *determinazione del prestatore*, in linea di principio, occorre fare riferimento alla persona che ha ricevuto il corrispettivo. Infatti, solo quest'ultima è in grado di versare allo Stato l'IVA contenuta nel corrispettivo. A tal proposito, il Comune può essere considerato come prestatore, in quanto riceve un certo importo per l'installazione degli impianti sia dal residente sia dal Voivodato. È pertanto irrilevante che il Comune non abbia installato gli impianti ricorrendo al proprio personale, ma incaricando invece un privato. L'intervento di un subappaltatore è piuttosto comune in ambito commerciale e implica una prestazione del subappaltatore al committente, che poi la fornisce al proprio cliente come propria prestazione. La Corte si è già pronunciata a tal riguardo [8].

6 Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 40), del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punto 34), e del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, punto 56).

7 In tal senso la Corte in costante giurisprudenza: sentenze dell'11 novembre 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punto 31), del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile) (C-335/19, EU:C:2020:829, punto 31), dell'8 maggio 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punto 22), del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 13 marzo 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1º aprile 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

8 Sentenza del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punti 34 e segg.): il rivenditore di carte telefoniche fornisce un servizio di telecomunicazione di cui è stato previamente incaricato dalla società di telefonia (in qualità di subappaltatore).

38. Il fatto che il Comune prenda in carico una funzione pubblica (tutela dell'ambiente, sicurezza energetica), promovendo lo sviluppo delle energie rinnovabili, non lo priva della possibilità di eseguire una prestazione nei confronti dei residenti. Infatti, secondo la giurisprudenza, le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso possono anche consistere nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate dalla legge, per uno scopo di interesse generale [9].

2. Rapporto giuridico tra il prestatore e il destinatario

39. Al contrario, la Corte ha esplicitamente affermato che, per identificare il beneficiario della prestazione imponibile, occorre determinare chi sia legato da un rapporto giuridico nell'ambito del quale sia avvenuto uno scambio di reciproche prestazioni [10]. Tuttavia, la Corte ritiene che tale rapporto giuridico esista già quando sussiste un nesso sufficientemente diretto tra la prestazione e il pagamento [11]. In tale contesto, atteso che la situazione contrattuale riflette, di norma, l'effettività economica e commerciale delle operazioni, le pertinenti clausole contrattuali costituiscono un elemento da prendere in considerazione [12]. In definitiva, spetta al giudice del rinvio la valutazione dei suddetti rapporti giuridici e clausole contrattuali.

40. Nella presente fattispecie esiste un contratto tra il Comune e l'impresa di installazione relativo al montaggio dell'impianto e al suo trasferimento in proprietà al Comune. Si ravvisa dunque senz'altro una prestazione di servizi di detta impresa nei confronti del Comune. Il proprietario, invece, non ha manifestamente alcun rapporto contrattuale con detta impresa. Nondimeno, esiste un contratto tra il Comune e il rispettivo residente per l'utilizzazione dell'impianto sulla sua proprietà e il successivo trasferimento in proprietà a detto residente. Ciò dimostra che l'installazione e il trasferimento dell'impianto da parte del Comune hanno rilevanza per il proprietario e rappresentano quindi per quest'ultimo un beneficio consumabile. Tale conclusione viene suffragata dal fatto che egli versa al Comune una propria quota pari al 25% delle spese sostenute per l'impianto. Quanto al carattere oneroso, può addirittura risultare superfluo l'ulteriore finanziamento dell'impianto, da parte di un terzo, per un importo pari al 75% delle spese.

41. La Corte ha infatti già ripetutamente affermato che la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso, in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati [13]. Ne consegue che – come sottolinea la Polonia – il contributo proprio del residente, pari al 25%, è sufficiente per ipotizzare una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da parte del Comune al residente.

[9] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 39), e del 2 giugno 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punto 42).

[10] Sentenza del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 33), in tal senso anche sentenza del 16 settembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contratto d'attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punti 40 e segg.).

[11] Sentenze del 20 gennaio 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punto 27), del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punto 31), del 20 gennaio 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, punto 29), del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39).

[12] Sentenza del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punto 66), analogamente già sentenza del 20 giugno 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punto 43).

[13] Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 43), v. in tal senso anche sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punti 45 e 46 nonché la giurisprudenza ivi citata).

3. Conclusione intermedia

42. L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che la qualificazione delle parti tra le quali è effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi a titolo oneroso dipende da una valutazione complessiva dei rapporti giuridici esistenti. Qualora da una valutazione del genere risulti la presenza di un nesso diretto tra il pagamento (nel caso di specie: da parte del residente) e la cessione di beni o la prestazione di servizi (nel caso di specie: l'installazione, la cessione d'uso e il successivo trasferimento in proprietà dell'impianto a un residente da parte del Comune), si configura altresì una prestazione (cessione di beni o prestazione di servizi) da parte del Comune «a titolo oneroso».

C. Nozione di attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA

43. Affinché il Comune possa essere considerato come soggetto passivo in tale contesto, esso deve anche aver esercitato, nel caso di specie, un'attività economica tramite l'installazione, la cessione d'uso e il successivo trasferimento in proprietà dell'impianto. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, la nozione di «attività economica» include ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate.

44. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale definizione mette in evidenza l'ampiezza dell'ambito d'applicazione della nozione di «attività economica» nonché il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati [14].

45. Quanto allo «sfruttamento di un bene», l'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA chiarisce che *si considera* attività economica il ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Di conseguenza, anche la mera gestione patrimoniale – se ha luogo con carattere di stabilità – può essere rilevante ai fini dell'IVA. Nella fattispecie in esame, tuttavia, è dubbio se la cessione degli impianti per cinque anni con successivo trasferimento in proprietà possa essere in sé considerato come «sfruttamento di un bene» [15]. In ultima analisi, mi sembra che si tratti più di un trasferimento di beni. Inoltre, lo sviluppo pianificato e a lungo termine di impianti per l'utilizzazione di energia rinnovabile per un gran numero di persone nell'intero territorio comunale potrebbe avere un sufficiente carattere di stabilità. Il programma di finanziamento dello sviluppo delle energie rinnovabili da parte del Comune è stato peraltro inserito nella «Politica energetica della Polonia fino al 2030».

46. Inoltre, risulta dalla giurisprudenza della Corte che, al fine di stabilire se una prestazione di servizi sia effettuata dietro corrispettivo in modo tale che tale attività debba essere qualificata come attività economica, occorre esaminare *l'insieme delle condizioni* in cui essa è realizzata [16].

[14] Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 47), in senso analogo sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto) (C-604/19, EU:C:2021:13269, punto 69), in tal senso altresì sentenza del 16 settembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contratto di attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punto 39).

[15] Non si è in presenza di un bene e quindi non è possibile un raffronto con le decisioni nelle quali la Corte ha dovuto distinguere la gestione patrimoniale occasionale da un'attività economica – v., al riguardo, ad esempio, sentenza del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punti 24 e segg.).

[16] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 48), e del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 29), v. in tal senso sentenze del 19 luglio 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punto 34), e del 26 settembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 27).

47. Ciò è confermato dal testo dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, il quale descrive, facendo riferimento a varie professioni specifiche e «assimilate», le cui attività si considerano economiche, l'attività economica che porta a considerare come soggetto passivo una persona.

48. Alla luce della difficoltà di elaborare una precisa definizione di attività economica, la descrizione dell'attività economica necessaria avvalendosi dei profili professionali tipici (attività «di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi» o «estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate») delinea la nozione di soggetto passivo e l'attività economica richiesta.

49. Contrariamente alle nozioni astratte, le definizioni tipologiche sono più aperte [17]. L'appartenenza a una tipologia non deve essere stabilita mediante una sussunzione logico-astratta, bensì sulla base del grado di somiglianza con l'archetipo (modello). Tale riconduzione impone, nel singolo caso, una valutazione del quadro complessivo che tenga conto della percezione generale.

50. A tal proposito, secondo la pregressa giurisprudenza della Corte, può costituire un elemento pertinente la questione se il livello del compenso sia determinato secondo criteri che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento del prestatore [18]. Lo stesso vale per l'importo degli introiti e altri elementi, come l'entità della clientela [19]. Orbene, la circostanza che ogni prestazione di servizi, individualmente considerata, non sia remunerata secondo un livello corrispondente ai costi da essa causati non è sufficiente a dimostrare che l'attività nel suo complesso non è remunerata secondo criteri che garantiscano la copertura delle spese di funzionamento del prestatore [20]. Tuttavia, la Corte ha concluso per l'assenza di attività economica con la motivazione, in particolare, che i contributi versati dai beneficiari delle prestazioni di cui trattasi miravano a coprire solo una piccola quota della totalità dei costi sostenuti dai prestatori [21].

51. Un approccio tipologico del genere è, ad esempio, alla base della sentenza della Corte sull'attività economica di un membro di un consiglio di vigilanza, il quale percepiva una retribuzione per la sua attività svolta presso una società. Di conseguenza, la Corte ha comparato detta attività con quella di un tipico soggetto passivo, concludendo per l'assenza di attività economica in ragione delle sue peculiarità (retribuzione indipendente dalla partecipazione alle riunioni o dal carico di lavoro, assenza di rischio economico, importo fisso modico e forfettario) [22]. Detto approccio era già stato adottato nella sentenza Gemeente Borsele [23] e prima ancora nella sentenza Enkler [24].

[17] V. al riguardo, in dettaglio, le mie conclusioni nella causa Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, paragrafo 25).

[18] Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 49), v. in tal senso sentenza del 22 febbraio 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata).

[19] Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 49), v. in tal senso sentenze del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 31), del 19 luglio 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punto 38), e del 26 settembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 29).

[20] Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 51).

[21] Sentenze del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 33), e del 29 ottobre 2009, Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 50). Ciò è sottolineato anche dalla sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 52).

[22] Sentenza del 13 giugno 2019, IO (IVA – Attività di membro di un consiglio di vigilanza) (C-420/18, EU:C:2019:490, punto 44).

[23] Sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punti 29 e segg.). Alla base di ciò vi era l'assenza di una tipica partecipazione del Comune al mercato – v. le mie conclusioni nella causa Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi 62 e segg.).

[24] Sentenza del 26 settembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 28 – «il raffronto fra le circostanze»); ad essa fa riferimento anche la sentenza del 19 luglio 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punti 35 e 36).

52. Prendendo in considerazione l'attività del Comune nella fattispecie in esame, si ravvisano alcune differenze – contrariamente a quanto ritenuto dall'amministrazione finanziaria polacca – rispetto a un tipico soggetto passivo con una professione analoga (nel caso di specie: la «professione di installatore di impianti solari»). In primo luogo, il Comune non svolge una propria attività con riguardo alla fornitura di detti servizi. Non mette a disposizione il proprio personale per l'installazione né dispone di una propria struttura di distribuzione che possa essere comparata. Piuttosto, i contratti vengono stipulati solo con i residenti che desiderano beneficiare dello sviluppo delle energie rinnovabili, registrandosi a tal fine presso il Comune. In un primo momento, essi possono utilizzare l'impianto con un contributo proprio relativamente basso e ottenerlo in proprietà al termine di un periodo di cinque anni. In sostanza, il Comune gestisce il finanziamento residuo tramite un ente statale che copre gran parte delle spese. Inoltre, provvede a incaricare un'impresa privata per l'installazione degli impianti. Quest'ultima viene selezionata attraverso una procedura di appalto pubblico. Ciò non corrisponde alla tipica procedura di selezione di un subappaltatore da parte di un installatore di impianti solari.

53. L'attività del Comune si limita dunque alla mera gestione del buon esito del finanziamento e della realizzazione dell'installazione di nuovi impianti per la produzione di energia rinnovabile nel territorio comunale da parte di un privato. In tale attività rientra, in particolare, la gestione corrente dei lavori e la gestione finanziaria. Tali servizi di organizzazione vengono compensati tutt'al più su base proporzionale; il Voivodato rimborsa al massimo il 75% delle spese ammissibili. Il residente contribuisce nella misura massima del 25% delle spese del «subappaltatore» incaricato. Un'impresa normale, invece, aggiungerebbe al prezzo del suo servizio proprio le suddette spese di gestione oltre a un margine di profitto. In ogni caso, il Comune non entra in concorrenza con altri fornitori privati prestando i suoi servizi di organizzazione.

54. Di norma, tali impianti non sono forniti da un operatore economico a un prezzo così basso (al massimo il 25%), soprattutto quando la prestazione preliminare (l'installazione dell'impianto) è stata precedentemente acquisita esclusivamente presso terzi al prezzo di mercato.

55. Anche tenendo conto dei pagamenti da parte del Voivodato, che sostiene il 75% delle spese ammissibili, resta per un soggetto passivo «normale» un'incertezza non consueta in merito alla copertura integrale delle spese tramite il corrispettivo. Non è certo, infatti, se e in che misura il terzo rimborsi le spese fino alla successiva decisione di quest'ultimo (nel caso di specie: il Voivodato). In tal senso, il Comune non svolge alcuna iniziativa imprenditoriale, né ha alcuna prospettiva di realizzare un profitto [25], come giustamente sottolineato anche dalla Commissione. Di conseguenza, assume soltanto il rischio di perdite. Nessun tipico soggetto passivo gestirebbe la propria impresa organizzando un'attività per un cliente, sopportando esclusivamente il rischio di perdite senza alcuna prospettiva di profitto, nemmeno nel lungo periodo.

56. Anche il motivo dell'operato del Comune non ha carattere economico. Non si tratta di generare ulteriori entrate o di massimizzare i profitti esistenti, né di conseguire un surplus. In primo piano sussistono invece motivi di interesse generale (tutela dell'ambiente e sicurezza energetica) a beneficio di tutti. Il tipico soggetto passivo agisce in modo diverso.

57. Le circostanze nelle quali è effettuata la prestazione dei servizi di cui al procedimento principale differiscono dunque da quelle nelle quali sono abitualmente fornite le attività di installazione di impianti per la produzione di energie rinnovabili. Nella fattispecie in esame, il

[25] Sull'assunzione di un rischio economico v. altresì sentenza del 16 settembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contratto di attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punto 41).

Comune non offre prestazioni sul mercato generale di tali impianti, ma agisce piuttosto come consumatore finale di questi ultimi che acquista presso l'impresa di installazione con cui tratta (insieme con gli altri Comuni coinvolti) e che mette a disposizione dei residenti sul proprio territorio comunale per raggiungere o promuovere obiettivi di tutela dell'ambiente e ora anche di sicurezza energetica [26].

58. L'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA deve quindi essere interpretato nel senso che richiede, nel contesto di una valutazione del quadro complessivo, un raffronto tra l'attività specifica con l'attività di un tipico soggetto passivo appartenente al gruppo professionale di cui trattasi. In ragione delle suddette circostanze, sussistono dubbi in merito ad un'attività economica esercitata dal Comune. Tuttavia, spetta al giudice del rinvio decidere nello specifico.

D. In subordine: sulle operazioni di un ente di diritto pubblico esercitate «in quanto pubblic[a] autorità»

59. Ove si ammettesse nondimeno la presenza di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, occorrerebbe chiarire se sia applicabile il successivo articolo 13, il quale stabilisce che, in determinate circostanze, gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi, pur esercitando attività economiche ai sensi del summenzionato articolo 9.

1. Carattere e finalità dell'articolo 13 della direttiva IVA

60. L'articolo 13 della direttiva IVA non costituisce un'esenzione [27], in quanto sia l'assoggettamento all'imposta sia un'esenzione presuppongono un'attività economica *di un soggetto passivo* (v., a titolo esemplificativo, il regime delle esenzioni di cui agli articoli 131 e seguenti della medesima direttiva). Tali non sono le operazioni di cui al suddetto articolo 13, le quali non sono pertanto imponibili. Esse non ricadono nel campo di applicazione della direttiva IVA.

61. La condizione fondamentale è che «siano effettuate operazioni» da parte di un ente di diritto pubblico (nel caso di specie: il Comune) in quanto pubblica autorità (paragrafo 1), a meno che ciò non comporti distorsioni della concorrenza di una certa importanza (secondo comma).

62. A mio avviso, tale regime derogatorio per gli enti di diritto pubblico si basa sulla premessa che le attività esercitate, in quanto pubblica autorità, dallo Stato in qualità di creditore d'imposta non devono essere nuovamente assoggettate a imposta da quest'ultimo al fine di perseguire la neutralità sul piano della concorrenza [28]. Di norma, in base all'analisi tipologica richiesta, tali «funzioni» non costituiscono attività economiche ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Qualora siano tali, l'articolo 13 della medesima direttiva, quale *regime semplificato*, impedisce che sorgano obblighi tributari (di registrazione, dichiarazione e versamento) a carico dello Stato. Nondimeno, ciò risulta difficile da conciliare con la suesposta idea di imposta generale sui

[26] V. il testo pressoché identico nella sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 35).

[27] Diversamente da quanto affermato in alcune decisioni della Corte – ad esempio: sentenze del 10 aprile 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301, punto 38), del 29 ottobre 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punti 71 e 75), e del 13 dicembre 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 41), oppure in alcune conclusioni – ad esempio: conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro nella causa Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:345, paragrafi 10, 12, 16, 18, 30).

[28] V. sulla questione dell'«autoimposizione dello Stato», le mie conclusioni nella causa Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi 23 e segg.).

consumi alla base della direttiva IVA (paragrafo 33)[29], perché la corretta tassazione del consumatore finale non può dipendere dal fatto che la prestazione sia fornita al consumatore da parte di una pubblica autorità o da parte di un altro soggetto.

63. In ogni caso, la direttiva IVA prevede un trattamento speciale per gli enti di diritto pubblico con riguardo a operazioni esercitate in quanto pubbliche autorità. Alla base di ciò potrebbe essere l'idea che, di solito, l'esercizio di pubblici poteri a fronte di un'imposta (ad esempio, il rilascio di un passaporto a fronte di una tassa – supponendo che si tratti di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA) non determina una situazione concorrenziale che deve essere tutelata e che pertanto l'autoimposizione dello Stato sia irragionevole. Ove però dovessero manifestarsi distorsioni della concorrenza di una certa importanza in ragione della possibilità, per i privati, di fornire la stessa prestazione, la deroga all'eccezione prevista dal secondo comma può prevenire un'alterazione della neutralità sotto il profilo della concorrenza tra i fornitori di prestazioni comparabili.

2. Operazioni esercitate in quanto pubbliche autorità

64. Secondo la giurisprudenza della Corte, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi di quest'ultima disposizione, sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio. Esse escludono le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati[30]. L'unico criterio che consente di distinguere con certezza queste due categorie di attività è quindi il regime giuridico che le disciplina in forza del diritto nazionale[31]. A tal proposito, tenuto conto della natura dell'analisi da effettuare, spetta al giudice nazionale qualificare l'attività controversa nel procedimento principale in base al criterio individuato supra[32]. La giurisprudenza della Corte sembra pertanto concentrarsi principalmente sulla natura pubblica o privata della base giuridica.

65. Nella fattispecie in esame, il Comune ha certamente agito sul piano del diritto civile. Il contratto stipulato dal Comune con il residente sembra essere un «normale» contratto di diritto civile destinato a regolamentare la riserva di proprietà del Comune per i successivi cinque anni, il diritto d'uso del residente durante detto periodo e il trasferimento in proprietà dell'impianto alla scadenza del periodo. Pertanto, il Comune non avrebbe esercitato la propria attività nell'ambito di una disciplina giuridica che gli è propria. Non sarebbe quindi applicabile l'articolo 13 della direttiva IVA – a differenza del caso della rimozione dell'amianto da parte del Comune nella causa Gmina L.[33].

66. Dubito, tuttavia, che la Corte intenda subordinare, in realtà, la portata dell'articolo 13 della direttiva IVA unicamente alla natura della base giuridica. Pur avendo affermato che l'unico criterio che consente di distinguere con certezza queste due categorie di attività è il regime giuridico che le disciplina in forza del diritto nazionale[34], essa ha però, allo stesso tempo, rilevato

[29] V., ai fini dell'inquadramento dell'articolo 13 della direttiva IVA, anche le mie conclusioni nella causa Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi 24 e segg.).

[30] Sentenze del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 21), e del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

[31] Sentenze del 15 maggio 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e a. (C-4/89, EU:C:1990:204, punto 10); e del 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e a. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 15).

[32] Costante giurisprudenza della Corte – v. sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 22 con ulteriori riferimenti).

[33] Pendente con il numero C-616/21. V., al riguardo, le mie conclusioni in data odierna.

[34] Sentenze del 15 maggio 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e a. (C-4/89, EU:C:1990:204, punto 10); e del 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e a. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 15).

che le operazioni effettuate da un ente di diritto pubblico in quanto pubblica autorità non includono le attività da esso svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati [35].

67. Nondimeno, come illustrato con riguardo alla valutazione dell'attività economica, l'attività del Comune presenta alcune peculiarità che l'attività di un operatore economico privato non presenterebbe. A mio avviso, ciò è sufficiente ad impedire di riconoscere la presenza di attività economica nella fattispecie in esame (v. supra, paragrafi 43 e segg.), con la conseguenza dell'irrilevanza della questione ai sensi dell'articolo 13 della direttiva IVA. Qualora, tuttavia, la nozione di attività economica dovesse essere interpretata estensivamente e ne fosse riconosciuta la presenza nel caso di specie, dovrebbe dunque tenersi conto delle suddette peculiarità quantomeno nell'ambito del menzionato articolo 13. Tuttavia, ciò è possibile solo nell'ipotesi di irrilevanza della base giuridica sulla quale il Comune si è fondato per agire nei confronti del residente.

68. Inoltre, il riferimento meramente formale alla base giuridica appare discutibile in ragione del fatto che in alcuni Stati membri è consentito agli enti di diritto pubblico di concludere contratti sulla base del diritto pubblico anziché del diritto civile. Tuttavia, l'ambito di applicazione della direttiva IVA non dovrebbe dipendere dalla scelta dello strumento operativo (contratto di diritto pubblico o di diritto civile), bensì da criteri sostanziali. Ne consegue che dovrebbero essere determinanti l'oggetto e il contesto di un rapporto giuridico e non la sua qualificazione pubblicistica o privatistica ai sensi del rispettivo diritto degli Stati membri.

69. Nel caso di cui trattasi, in particolare, può essere constatato che il Comune non agisce in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli altri operatori economici privati, pur avendo stipulato, in definitiva, a quanto risulta, un contratto di diritto privato con il residente. In primo luogo, il progetto è sostenuto da una cooperazione di Comuni che hanno stipulato un contratto di finanziamento con un Voivodato dotato di fondi europei per poter finanziare il progetto. In secondo luogo, l'attività del Comune si limita all'organizzazione del finanziamento dello sviluppo di impianti per la produzione di energia rinnovabile, a titolo gratuito per il consumatore (residente). La realizzazione è quindi affidata a un soggetto privato, selezionato però in base al diritto pubblico (nell'ambito della normativa in materia di appalti pubblici). Nell'ambito di una valutazione sostanziale del quadro complessivo, può quindi ritenersi che il Comune non abbia svolto le proprie attività in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli altri operatori economici privati, sebbene il contratto stipulato con il residente fosse di diritto privato.

70. Per effetto di una siffatta valutazione, è quindi possibile, in via di principio, applicare l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA e il Comune non sarebbe considerato soggetto passivo.

3. Assenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza

71. Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, un ente di diritto pubblico, pur esercitando operazioni in quanto pubblica autorità, è comunque considerato nuovamente soggetto passivo quando il suo non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Ai sensi del terzo comma, è in ogni caso considerato soggetto passivo per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I, quando esse non sono

[35] Sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 21) del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punto 17), e del 12 settembre 2000, Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 50).

trascurabili. L'allegato I elenca i tipici servizi di pubblica utilità nei confronti dei residenti di uno Stato membro. Essi includono l'erogazione di acqua, gas, etc. ma non l'installazione di impianti per l'utilizzazione di energia rinnovabile.

72. Alla base di tale deroga all'eccezione è il fatto che un ente di diritto pubblico può essere incaricato, a norma del diritto nazionale, dell'esercizio di talune attività di natura essenzialmente economica nell'ambito di una disciplina giuridica che gli è propria e queste stesse attività possono del pari essere parallelamente esercitate da operatori privati, talché il non assoggettamento all'IVA del suddetto ente può avere come risultato che si verifichino distorsioni di concorrenza [36]. Inoltre, su taluni consumatori l'IVA verrebbe traslata mentre su altri no, benché entrambi beneficino dello stesso servizio (il medesimo beneficio consumabile). La forma giuridica del prestatore (ente di diritto privato o pubblico) non può giustificare una differenza tra i destinatari nell'assoggettamento all'IVA.

73. Il legislatore ha cercato di evitare proprio tale indesiderabile risultato prevedendo, all'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva IVA, che le attività precisamente elencate nell'allegato I sono, «in ogni caso», a meno che non siano trascurabili, assoggettate all'IVA, quand'anche le stesse siano esercitate da enti di diritto pubblico in veste di autorità pubbliche [37]. Il secondo e il terzo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva sono di conseguenza strettamente collegati, in quanto perseguono il medesimo obiettivo, segnatamente la traslazione dell'IVA al consumatore anche quando il suo fornitore operi in veste di autorità pubblica.

74. I suddetti commi rispondono quindi alla medesima logica, secondo la quale qualsiasi attività di natura economica che fornisce a un consumatore un beneficio consumabile è, in via di principio, soggetta all'IVA [38]. Occorre quindi interpretare nel loro complesso il secondo e il terzo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA [39]. Nell'ambito di tale considerazione complessiva, la questione se il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico, operanti in quanto autorità pubbliche, provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza dev'essere valutata con riferimento all'attività in questione, in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare [40].

75. Nonostante il chiarimento fornito dalla Corte, l'indeterminatezza di tale elemento della fattispecie (assenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza) continua a porre problemi nella pratica. A tal proposito, intendo la giurisprudenza della Corte nel senso che occorre esaminare se e in qual misura gli operatori economici privati siano esclusi dalla fornitura ai consumatori in conseguenza delle attività dell'ente di diritto pubblico, quand'anche detto ente operi esclusivamente nell'ambito della disciplina giuridica sua propria. Nel caso di cui trattasi, mi sembra però che possano escludersi distorsioni della concorrenza di una certa importanza grazie alle particolari circostanze operative del programma di finanziamento delle energie rinnovabili.

76. Un aspetto essenziale è pertanto costituito dal fatto che – come esposto supra sub C. – il Comune non si presenta sul mercato né offre servizi come una tipica impresa, bensì opera piuttosto come destinatario delle prestazioni. Ciò è corroborato dal fatto che un privato viene

[36] Sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 33).

[37] Sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 34); in tal senso anche sentenza del 19 gennaio 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, punto 39).

[38] Sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 38).

[39] Sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 39).

[40] Sentenze del 19 gennaio 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, punto 41), e del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 53).

selezionato e incaricato di fornire i servizi nell'ambito della normativa in materia di appalti pubblici. Nella fattispecie in esame, quindi, il Comune non estromette un concorrente privato dal mercato dell'installazione di impianti per la produzione di energia rinnovabile, limitandosi invece – per motivi di interesse generale (tutela dell'ambiente, sicurezza energetica) – a fungere da intermediario tra l'impresa di installazione e il consumatore finale (nel caso di specie: il rispettivo residente) e a rifinanziarsi in parte con risorse statali provenienti da un altro ente di diritto pubblico.

77. In una situazione del genere, a mio avviso, possono escludersi distorsioni della concorrenza, quantomeno di una certa importanza. Il fatto che, a tal riguardo, resti inalterato il gettito IVA che si otterrebbe qualora il proprietario avesse fatto ricorso all'impresa di installazione sostenendone le spese (in luogo del Comune) depone a favore dell'applicazione dell'articolo 13 della direttiva IVA alle attività del Comune nel contesto dello specifico programma di finanziamento.

4. Conclusione intermedia

78. L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, da un lato, l'accertamento dell'esistenza di operazioni esercitate in quanto pubblica autorità va effettuato in base ad una valutazione sostanziale del quadro complessivo. Pertanto, può essere irrilevante se il contratto stipulato con il residente abbia natura civilistica, qualora invece tutte le altre fasi dell'attività nell'ambito del programma di finanziamento non siano state svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli altri operatori economici privati.

79. D'altra parte, possono escludersi distorsioni della concorrenza di una certa importanza nel caso in cui le modalità delle attività di diritto pubblico garantiscano che gli operatori economici privati non vengano estromessi dalla fornitura ai consumatori, bensì – come nella presente fattispecie – vi prendano parte.

E. Sovvenzione come parte della base imponibile

80. Dato che, a mio avviso, nella fattispecie in esame, non si ravvisa alcuna attività economica del Comune e, ove presente, l'articolo 13 della direttiva IVA comporta che il Comune non sia considerato soggetto passivo, non occorre più fornire una risposta alla seconda questione pregiudiziale, relativa all'inclusione della sovvenzione nella base imponibile.

V. Conclusione

81. Di conseguenza, propongo che la Corte risponda alle questioni pregiudiziali sollevate dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) come segue:

1. L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, per decidere tra quali soggetti intercorra una cessione di beni o una prestazione di servizi a titolo oneroso, occorre effettuare in primo luogo una valutazione complessiva dei rapporti giuridici esistenti. Qualora venga accertata l'esistenza di un nesso diretto tra il pagamento da parte di un terzo e la cessione di beni o la prestazione di servizi, si configura una prestazione «a titolo oneroso».

2. L'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che richiede un raffronto tra l'attività specifica e l'attività di un tipico soggetto passivo appartenente al gruppo professionale di cui trattasi.

3. L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, da un lato, l'accertamento dell'esistenza di operazioni esercitate in quanto pubblica autorità va effettuato in base ad una valutazione sostanziale del quadro complessivo. Pertanto, può essere irrilevante se uno dei contratti abbia natura civilistica, qualora invece tutte le altre fasi dell'attività non siano state svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli altri operatori economici privati. D'altra parte, sono escluse distorsioni della concorrenza di una certa importanza nel caso in cui le modalità delle attività di diritto pubblico garantiscano che gli operatori economici privati non vengano estromessi dalla fornitura ai consumatori, bensì vi prendano parte.