



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
NILO JÄÄSKINEN
presentate il 30 giugno 2015¹

Causa C-276/14

**Gmina Wrocław
contro
Minister Finansów**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

«Rinvio pregiudiziale — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 9 e 13 — Articoli 5, paragrafo 3, e 4, paragrafo 2, TUE — Attività economiche svolte da un'unità organizzativa di un comune in veste diversa da quella di pubblica autorità — Unità organizzativa di un comune le cui attività economiche non soddisfano il criterio di indipendenza — Possibilità di qualificare tale unità organizzativa come soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi delle disposizioni della direttiva 2006/112»

I – Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale, formulata dal Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunale supremo amministrativo), solleva la questione se un'unità organizzativa di un comune, le cui attività economiche non soddisfano il criterio di indipendenza ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE², possa essere qualificata come soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») distinto dal comune di cui fa parte, per le operazioni economiche effettuate dall'unità per conto del comune.

2. In particolare, il giudice del rinvio chiede alla Corte se si debba tenere conto della nozione di indipendenza di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 per poter qualificare come soggetti passivi dell'IVA gli enti di diritto pubblico come le unità del comune iscritte al bilancio che sono oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale, considerato l'articolo 13, paragrafo 1, di tale direttiva nonché gli articoli 4, paragrafo 2, e 5, paragrafo 3, TUE, relativi ai principi di sussidiarietà e di autonomia istituzionale.

¹ — Lingua originale: il francese.

² — Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

3. Gli interessi in gioco nella causa, dal punto di vista della Repubblica della Polonia, sono dati dal fatto che, in Polonia, i comuni svolgono la loro funzione di servizio pubblico in modo autonomo, ricorrendo a unità organizzative appositamente create, in particolare le unità del comune iscritte al bilancio³, che sono state considerate fino ad oggi come soggetti passivi dell'IVA distinti dal comune. La presente causa solleva pertanto una questione d'interpretazione degli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 che richiede di stabilire come si debba valutare il modo in cui tali unità organizzative, in particolare le unità comunali iscritte al bilancio, esercitano le proprie attività economiche.

4. La questione avente ad oggetto i principi di sussidiarietà e di autonomia istituzionale stabiliti dagli articoli 5, paragrafo 3, e 4, paragrafo 2, TUE è stata sollevata dal giudice del rinvio in quanto esso ritiene che l'impossibilità di registrare le unità del comune iscritte al bilancio, come quelle oggetto del procedimento principale, come soggetti passivi dell'IVA distinti dal comune possa avere conseguenze sul modello di funzionamento degli enti locali in Polonia. Occorre dunque verificare se dette disposizioni di diritto primario incidano, a tal riguardo, sull'interpretazione delle disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112.

5. Come sottolineato dalle parti che hanno presentato osservazioni nella presente causa, la giurisprudenza della Corte in merito al criterio di indipendenza ha riguardato l'applicazione di quest'ultimo alle attività di persone fisiche svolgenti funzioni pubbliche e di enti privati. Di conseguenza, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di verificare se tale giurisprudenza si debba applicare allo stesso modo agli enti di diritto pubblico.

II – Contesto normativo

A – La direttiva 2006/112

6. Dal 1° gennaio 2007 la direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito la normativa comunitaria esistente in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva⁴.

7. L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così dispone:

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

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

3 — Il sistema polacco prevede anche altri tipi di unità organizzative del comune nonché enti statali. Per esempio, le aziende pubbliche del comune sono, secondo il Comune di Wrocław, caratterizzate da un grado più elevato di autonomia rispetto alle unità del comune iscritte al bilancio.

4 — 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»). Malgrado numerose modifiche redazionali, le disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112 sono, nella sostanza, identiche alle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva. V., in tal senso, sentenza *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, punto 6).

8. L'articolo 10 della direttiva 2006/112 così dispone:

«La condizione che l'attività economica sia esercitata in modo indipendente, di cui all'articolo 9, paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che preveda vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro».

9. L'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva così recita⁵:

«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».

B – *Il diritto polacco*

10. L'articolo 15, paragrafo 1, della legge dell'11 marzo 2004, sull'imposta sui beni e sui servizi⁶, recepisce nel diritto polacco l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 ed è formulato come segue:

«Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, le unità organizzative senza personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano in modo autonomo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività».

11. L'articolo 15, paragrafo 6, della legge IVA nazionale dispone che non sono considerati soggetti passivi né gli organi delle pubbliche autorità né gli organismi alle dipendenze di queste ultime, relativamente ai compiti assegnati dalle norme di leggi speciali, per la cui attuazione sono stati designati, ad eccezione delle operazioni effettuate sulla base di contratti di diritto privato.

III – Il procedimento principale, la questione pregiudiziale e il procedimento dinanzi alla Corte

12. Nel sistema amministrativo polacco, i comuni svolgono le missioni loro affidate in virtù della legge dell'8 marzo 1990 sui comuni⁷ in concorso con le aziende territoriali pubbliche e unità iscritte al bilancio comunale⁸. Queste ultime, non dotate di personalità giuridica propria, servono, in linea di principio, per svolgere le missioni del comune e il loro scopo non è quello di esercitare un'attività

5 — In merito alle divergenze tra diverse versioni linguistiche dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 nonché all'analisi della nozione di «altri enti di diritto pubblico», si vedano le mie conclusioni nella causa Sadaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, paragrafi da 68 a 82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n. 54, posizione 535, così come modificato; in prosieguo la «legge IVA nazionale».

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. del 2001, n. 142, posizione 1591, versione consolidata. L'articolo 9, paragrafo 1, di tale legge dispone che, «per portare a termine le sue missioni, il comune può creare unità organizzative oltre a concludere accordi con altri enti, tra cui le ONG [organizzazioni non governative]».

8 — La creazione delle unità iscritte al bilancio è disciplinata dalla legge sulle finanze pubbliche (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. del 2013, posizione 885, come modificata).

economica, la quale, al massimo, può configurarsi in occasione dello svolgimento di un'altra attività di carattere principale. Le entrate e le spese di dette unità iscritte al bilancio comunale, ivi comprese quelle relative alle loro attività economiche soggette a IVA, fanno parte del bilancio del comune. Tali unità includono, tra l'altro, scuole e circoli culturali.

13. Il procedimento principale, in cui sono opposti la Gmina Wrocław (Comune di Breslavia) e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze polacco, in prosieguo: il «Ministro delle Finanze»), trova origine in alcune richieste di interpretazione del diritto fiscale presentate da detto Comune.

14. Il Comune di Wrocław ha chiesto al Ministro delle Finanze se un'unità iscritta al bilancio del comune possa essere considerata soggetto passivo dell'IVA distinto dal comune, per operazioni che rientrano nell'ambito dell'IVA, o se debba essere registrato come tale il comune stesso per le operazioni effettuate dalla sua unità iscritta al bilancio. Secondo tale Comune, le unità iscritte al bilancio non soddisferebbero il criterio di indipendenza ai fini dell'assoggettamento all'IVA, previsto dall'articolo 15, paragrafi 1 e 2, della legge IVA nazionale e, pertanto, non potrebbero essere soggette ad una registrazione separata. Inoltre, una registrazione delle unità iscritte al bilancio del comune separata dal comune stesso comporterebbe alcuni inconvenienti di ordine pratico⁹.

15. Nelle sue interpretazioni individuali, il Ministro delle Finanze ha sostenuto che, poiché le unità iscritte al bilancio del comune, distinte dalla struttura del comune stesso, compiono attività economiche in modo indipendente secondo criteri obiettivi e in tale veste svolgono attività soggette ad IVA, devono essere considerate soggetti passivi dell'IVA distinti dal comune.

16. Il Comune di Wrocław ha presentato ricorsi dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del Voivodato di Breslavia) avverso le interpretazioni individuali del ministro delle Finanze. Avendo tale Tribunale respinto i ricorsi, detto Comune ha presentato ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

17. Con ordinanza del 30 gennaio 2013, il Naczelny Sąd Administracyjny in composizione ordinaria ha rinviato a una formazione ampliata di questo stesso organo giurisdizionale la questione se un'unità iscritta al bilancio del comune sia soggetto passivo dell'imposta sui beni e sui servizi. Tale formazione ampliata ha dichiarato, con decisione del 24 giugno 2013 contenente la risposta alla sezione ordinaria del medesimo giudice, che le unità iscritte al bilancio del comune di cui alla suindicata causa non sono soggetti passivi dell'IVA, poiché, malgrado dette unità siano distinte dal comune sul piano organizzativo, non compiono attività economiche in modo autonomo o indipendente dal comune.

18. Per contro, secondo il rinvio pregiudiziale, non sembra chiaro in quale misura occorra applicare, in virtù del diritto dell'Unione, il requisito dell'indipendenza di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 agli enti di diritto pubblico. Il giudice del rinvio nutre, inoltre, dubbi sul fatto che il requisito dell'indipendenza rispetti i principi di sussidiarietà e di autonomia istituzionale previsti dagli articoli 5, paragrafo 3, e 4, paragrafo 2, TUE, ai sensi dei quali la struttura degli enti territoriali e la ripartizione delle loro competenze sono di competenza degli Stati membri.

⁹ — In udienza, il Comune di Wrocław ha precisato quali sono, dal suo punto di vista, gli interessi in gioco nella causa. Secondo lo stesso, se il comune fosse il solo registrato come soggetto passivo dell'IVA insieme a tutte le sue unità iscritte al bilancio, gli sarebbe più facile controllare tutto il pagamento dell'IVA, essere bene informato delle attività delle sue unità iscritte al bilancio, applicare una politica fiscale unica in seno al comune ed eliminare i dubbi e le incertezze relativi alla tassazione delle operazioni interne del comune. Al contrario, la frammentazione del comune e delle sue unità iscritte al bilancio in più soggetti passivi dell'IVA pregiudicherebbe il principio di neutralità dell'IVA. Per esempio, se un comune delega un'attività d'investimento a una prima unità iscritta al bilancio, mentre una seconda unità esercita sulla base di detto investimento l'attività economica soggetta a imposizione, non è detto che la prima unità iscritta al bilancio abbia diritto a detrazioni dell'IVA nonostante le due unità facciano parte della struttura organizzativa dello stesso comune.

19. Nutrendo dubbi sull'interpretazione degli articoli 9, paragrafo 1, e 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, il Naczelny Sąd Administracyjny, in composizione ordinaria, ha deciso, con pronuncia del 10 dicembre 2013, di sospendere il procedimento principale e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se alla luce dell'articolo 4, paragrafo 2, in combinato disposto con l'articolo 5, paragrafo 3, [TUE], un'unità organizzativa di un comune (ossia di un ente locale in Polonia) possa essere considerata soggetto passivo dell'IVA qualora effettui operazioni in veste diversa da quella di pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13 della direttiva [2006/112], anche se non soddisfa il requisito dell'autonomia (dell'indipendenza) previsto dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva in parola».

20. Osservazioni scritte sono state presentate dal Comune di Wrocław, dal Ministro delle Finanze, dai governi polacco ed ellenico nonché dalla Commissione europea, che sono stati tutti, ad eccezione del governo ellenico, rappresentati all'udienza che si è tenuta il 5 maggio 2015.

IV – Analisi

A – Considerazioni preliminari

21. La questione pregiudiziale sottoposta dal giudice del rinvio parte dalla premessa secondo cui le unità organizzative comunali di cui al procedimento principale, in particolare le unità iscritte al bilancio del comune, non soddisfano il criterio di indipendenza previsto dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. La formazione ampliata del giudice del rinvio ha in realtà già rilevato tale fatto nella sua risposta alla composizione ordinaria di detto giudice¹⁰.

22. Occorre precisare, prima di tutto, che sono oggetto del procedimento principale unicamente le unità *iscritte al bilancio* del Comune di Wrocław, anche se la questione pregiudiziale verte più in generale sulle unità *organizzative* comunali che non soddisfano il criterio dell'indipendenza. Le unità organizzative del comune riuniscono diversi tipi di enti il cui livello di indipendenza nell'esercizio delle loro attività può variare. Le presenti conclusioni vertono, tuttavia, unicamente sulle unità iscritte al bilancio del comune che sono oggetto del procedimento principale.

23. Con la questione pregiudiziale si chiede, quindi, se le unità iscritte al bilancio del comune, di cui trattasi nel procedimento principale, possano essere considerate soggetti passivi anche se mancano di autonomia nell'esercizio delle loro attività. A tal riguardo, il Ministro delle Finanze sostiene che il criterio dell'indipendenza non può essere applicato agli enti di diritto pubblico, in quanto il rispetto di detto requisito rischierebbe di condurre a un'ingerenza sproporzionata nell'autonomia istituzionale riconosciuta agli Stati membri. L'articolo 13 della direttiva 2006/112 dovrebbe, secondo il giudice del rinvio, essere considerato una disposizione speciale rispetto all'articolo 9, paragrafo 1, della medesima direttiva. Pertanto, la verifica dell'indipendenza non sarebbe né necessaria né adeguata per quanto riguarda gli enti di diritto pubblico.

24. Il governo polacco ha, da parte sua, proposto di riformulare la questione pregiudiziale per esaminare, prima di tutto, la questione se le unità iscritte al bilancio del comune di cui trattasi nel procedimento principale soddisfino il criterio dell'indipendenza che sarebbe loro applicabile. Secondo detto governo, tali unità soddisfano detto criterio. È solo in via subordinata, se la Corte dovesse ritenere che il criterio dell'indipendenza non è soddisfatto per quanto riguarda le unità iscritte al bilancio del comune, che si dovrebbe verificare se esse possano comunque essere qualificate come soggetti passivi in virtù dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

¹⁰ — V. paragrafo 17 delle presenti conclusioni.

25. Da parte mia, ritengo che, per dare una risposta utile al giudice del rinvio, non occorra riformulare la questione pregiudiziale, quanto invece verificare appunto se – e in caso affermativo, in che modo – la definizione della nozione di «soggetto passivo» enunciata dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che include il criterio dell'indipendenza dell'attività economica, debba essere applicata agli enti di diritto pubblico di cui all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. A mio parere, la risposta si rinviene nella giurisprudenza della Corte che esaminerò in prosieguo. Inizierò l'analisi valutando, da una parte, l'articolazione tra gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 e, dall'altra, la nozione di «soggetto passivo» di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

B – Sul rapporto tra gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 e sulla definizione ampia della nozione di «soggetto passivo»

26. Nel sistema comune dell'IVA, gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 fanno parte del titolo III della stessa, intitolato «Soggetti passivi». Il titolo III contiene le norme sull'assoggettamento in generale nonché i casi particolari, come l'IVA di gruppo e le norme sugli enti pubblici. A tal riguardo, l'articolo 9 è la regola generale riguardante i soggetti passivi dell'IVA, mentre l'articolo 13 è una norma di esonero¹¹.

27. Dalla giurisprudenza della Corte risulta che, per un'applicazione uniforme della direttiva 2006/112, occorre che la nozione di «soggetto passivo» riceva un'interpretazione autonoma e uniforme¹².

28. Secondo la definizione generale di detta nozione, di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è considerato soggetto passivo «*chiunque* esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica»¹³. Questa espressione molto ampia si applica a tutte le persone fisiche e giuridiche, sia pubbliche che private.

29. Occorre, inoltre, notare che detta definizione ampia della nozione di «soggetto passivo» può applicarsi anche a un ente privo di personalità giuridica¹⁴. Pertanto, la mancanza di personalità giuridica delle unità iscritte al bilancio del comune oggetto del procedimento principale è irrilevante ai fini della possibilità di registrarle come soggetti passivi distinti dal comune.

30. Per contro, secondo la giurisprudenza della Corte, l'applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 implica la constatazione preliminare del carattere economico dell'attività considerata¹⁵. Se è accertata l'esistenza di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, occorre allora verificare l'applicabilità dell'eccezione riguardante gli enti di diritto pubblico di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva¹⁶.

11 — V., in merito all'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, cui corrisponde attualmente l'articolo 13 della direttiva 2006/112, sentenza Commissione/Paesii Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 18).

12 — Sentenze Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punto 34) e Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 23).

13 — Il corsivo è mio.

14 — V. sentenza Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punto 8) e conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, paragrafo 36). L'espressione «any person», utilizzata nella versione inglese dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, dovrebbe quindi essere letta nel senso di «any one», come in diverse altre versioni linguistiche dell'articolo (si veda, a tal riguardo, Terra, B., e Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1., pag. 469).

15 — V., in tal senso, sentenze T-Mobile Austria e a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punto 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 15); Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 28 a 30) nonché Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 34 e 39). Tale ordine di valutazione è stato seguito anche dalle sentenze Commissione/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424); Commissione/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425), nonché Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426). In queste sentenze, tuttavia, la questione dell'indipendenza dell'attività economica non è stata sollevata.

16 — Ordinanza Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punto 19).

31. Nella sentenza Commissione/Spagna¹⁷, la Corte ha precisato, nell'ambito della valutazione di un eventuale inadempimento di uno Stato membro, che occorre verificare, prima di tutto, se le attività in questione costituiscano attività economiche, *in secondo luogo*, se dette attività siano svolte *in modo indipendente* e, in terzo luogo, se, in ogni caso, possa trovare applicazione la norma di non assoggettamento all'IVA¹⁸ riguardante le attività esercitate da un ente di diritto pubblico in quanto pubblica autorità¹⁹.

32. La Corte ha dunque già espressamente constatato che la valutazione del carattere indipendente dell'attività economica precede la valutazione condotta ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

33. Il giudice del rinvio chiede tuttavia se detta giurisprudenza sia pertinente per quanto riguarda gli enti di diritto pubblico, in quanto il criterio di indipendenza dell'attività sarebbe stato accertato dalla Corte, a tutt'oggi, solo in riferimento a persone fisiche svolgenti funzioni pubbliche²⁰. Secondo il giudice del rinvio, l'indipendenza dell'attività non dovrebbe necessariamente essere valutata quando si tratta di persone giuridiche di diritto pubblico. Non condivido il punto di vista del giudice del rinvio su questo punto.

34. Risulta infatti dall'economia del sistema comune dell'IVA, dal tenore letterale dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che non contiene limitazioni²¹, nonché dalla suindicata giurisprudenza che la definizione completa di soggetto passivo di cui all'articolo 9 deve essere applicata in maniera uniforme e coerente a qualsiasi persona²².

35. Per quanto riguarda l'economia del sistema comune di IVA, occorre ricordare che gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 attribuiscono un campo d'applicazione molto ampio all'IVA. Il legislatore dell'Unione ha infatti inteso limitare l'ambito d'applicazione del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico affinché fosse rispettata questa regola generale²³.

36. Se, pertanto, una persona fisica o giuridica non soddisfa i criteri enunciati dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 per poter essere qualificata come soggetto passivo, in particolare il requisito secondo cui l'attività economica dev'essere esercitata in «modo indipendente», non serve verificare se la persona possa essere esonerata dall'IVA in forza dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, punto 86.

18 — L'articolo pertinente in quella causa era l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, corrispondente all'attuale articolo 13 della direttiva 2006/112.

19 — Inoltre, tale ordine di esame è già stato applicato nelle sentenze Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161) e Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). V., in tal senso, anche ordinanza Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, punti 21 e 22).

20 — Questi casi includono i notai, gli ufficiali giudiziari, gli esattori e i «registradores-liquidadores» spagnoli. V., al riguardo, paragrafi 41 e 42 delle presenti conclusioni.

21 — V., a tale proposito, paragrafo 28 delle presenti conclusioni. Dalla giurisprudenza relativa all'articolo 4 della sesta direttiva si evince che, tenuto conto della finalità della direttiva, che è in particolare la creazione di un sistema comune di IVA sulla base di una definizione uniforme della nozione di «soggetto passivo», questa condizione deve essere valutata esclusivamente sulla base dei criteri enunciati dall'articolo 4 della direttiva (v., in tal senso, sentenze van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, punto 25; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, punto 37, nonché HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punto 41). L'articolo 4 della sesta direttiva inglobava gli articoli cui corrispondono attualmente, in particolare, gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112.

22 — Pertanto, la qualificazione come soggetto passivo non dipende dalla natura di diritto privato o di diritto pubblico della persona che esercita le attività economiche (Terra, B., e Kajus, J., op. cit., pag. 431).

23 — Sentenze Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punti da 25 a 28 e 38); Commissione/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punti da 39 a 41), nonché Commissione/Paesi Bassi (C-79/09, EU:C:2010:171, punti 76 e 77).

37. Di conseguenza, non può essere considerato inutile, come sostenuto dal Ministro delle Finanze, verificare se gli enti di diritto pubblico esercitino un'attività economica in modo indipendente ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, con la motivazione che lo Stato avrebbe il diritto di conferire agli enti lo status di enti di diritto pubblico. Ritengo che la condizione di ente di diritto pubblico di un ente non sia, a tal riguardo, pertinente, se l'ente non esercita, in ogni caso, un'attività economica in modo indipendente.

38. Tuttavia, le parti che hanno presentato osservazioni hanno espresso dubbi riguardo alla questione se tale criterio di indipendenza delle attività debba essere applicato agli enti di diritto pubblico *allo stesso modo* che agli operatori privati. Occorre dunque esaminare in prosieguo la giurisprudenza della Corte relativa a detto criterio nonché la sua applicazione agli enti di diritto pubblico.

C – Sulla giurisprudenza della Corte relativa al criterio di indipendenza delle attività economiche ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e sulla sua applicazione alle attività economiche degli enti di diritto pubblico

39. Il requisito secondo cui l'attività economica dev'essere esercitata in modo indipendente, previsto dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è definito in via negativa dall'articolo 10 della medesima direttiva. Secondo l'articolo 10, l'attività non è esercitata in modo indipendente, e non dà quindi luogo al prelievo dell'IVA, quando sussiste, tra una persona e il suo datore di lavoro, un rapporto di subordinazione paragonabile a quello creato da un contratto di lavoro. La disposizione cita tre criteri riguardanti il vincolo di subordinazione, consistenti nell'esistenza di una situazione di dipendenza nelle condizioni di lavoro e di retribuzione nonché in materia di responsabilità²⁴.

40. In applicazione di tali criteri, la Corte ha individuato alcuni elementi di cui tenere conto per valutare l'indipendenza di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. I criteri da considerare, elencati in particolare nella sentenza van der Steen²⁵, includono dunque lo svolgimento delle attività da parte di una persona in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, e il fatto di assumersi il rischio economico legato all'esercizio delle attività²⁶.

41. Per constatare l'indipendenza dell'attività, la Corte ha tenuto conto dell'assenza di vincoli di subordinazione gerarchica nei confronti della pubblica autorità degli operatori, che non erano inseriti nella pubblica amministrazione, nonché del fatto che essi agivano per proprio conto e sotto la propria responsabilità, organizzavano liberamente le modalità di svolgimento del lavoro e percepivano essi stessi gli emolumenti costituenti le loro entrate²⁷.

42. Secondo la Corte, sono indici di indipendenza dell'attività economica anche il fatto che gli operatori si procurino e organizzino da soli in modo autonomo, nei limiti previsti dalla legge, il personale e i beni strumentali necessari per l'esercizio dell'attività, nonché il fatto che si assumano la responsabilità derivante dai rapporti contrattuali da essi stabiliti nell'esercizio della loro attività e la responsabilità per i danni cagionati a terzi qualora non agiscano in veste di delegati della pubblica autorità²⁸.

24 — Conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, paragrafo 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Sentenza van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punti da 21 a 25). Per i medesimi criteri, si veda anche sentenza Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punto 18).

27 — Sentenza Commissione/Paesì Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 14) e conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, paragrafo 40). La Corte ha applicato questa stessa interpretazione in merito agli ufficiali giudiziari slovacchi nell'ordinanza Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, punto 21).

28 — Sentenza Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, punti da 11 a 15). V., in tal senso, anche sentenza Commissione/Spagna (C-154/08, EU:C:2009:695, punti da 103 a 106) sui «registradores-liquidadores» spagnoli.

43. Il requisito del rischio economico è stato trattato nella sentenza FCE Bank²⁹, in cui la Corte ha statuito che la succursale di una banca non era autonoma in quanto banca poiché, non disponendo di un capitale di dotazione, non sosteneva da sola i rischi economici legati all'esercizio dell'attività. Pertanto, non poteva essere considerata soggetto passivo dell'IVA³⁰.

44. Ricordo che l'applicazione della nozione di soggetto passivo deve essere uniforme e coerente³¹. Si tratta, in sostanza, nel requisito dell'indipendenza, di una questione riguardante il *modo di esercitare le attività economiche*, e di nient'altro. Vero è che la succitata giurisprudenza, che fissa criteri di valutazione relativi all'indipendenza dell'attività economica, riguarda unicamente persone fisiche svolgenti funzioni pubbliche e persone giuridiche di diritto privato. Cionondimeno, secondo me, niente indica che questi medesimi criteri di valutazione non possano essere applicati anche alle attività economiche esercitate da enti di diritto pubblico di cui all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Se, infatti, detti criteri possono essere applicati in particolare agli enti privati, le cui strutture interne e prassi commerciali possono essere spesso più varie e complesse di quelle degli enti di diritto pubblico, mi sembra che questi criteri debbano applicarsi allo stesso modo agli enti di diritto pubblico. A tal riguardo, la specificità degli enti di diritto pubblico sta piuttosto nelle attività da essi svolte in quanto pubblica autorità, prese in considerazione separatamente dalla disposizione di esonero di cui all'articolo 13 della direttiva 2006/112.

45. Il governo polacco ha sostenuto che il criterio relativo al rischio economico non può essere applicato agli enti di diritto pubblico, in quanto il comune o le sue unità iscritte al bilancio non possono essere assoggettati a una procedura d'insolvenza. Quindi, secondo il medesimo, gli enti di diritto pubblico non sono esposti a rischi economici equiparabili a quelli assunti dagli enti privati che esercitano attività economiche³². Secondo detto governo, applicare il criterio dell'indipendenza agli enti di diritto pubblico allo stesso modo che agli enti privati avrebbe la conseguenza che né le unità comunali iscritte al bilancio né gli stessi comuni soddisferebbero i requisiti per essere qualificati come «soggetti passivi», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

46. A mio parere, l'esistenza di un rischio economico deve essere intesa in senso più ampio di quanto sostenuto dal governo polacco. La realizzazione del rischio economico può infatti assumere diverse forme, ma, secondo me, la persona su cui grava il rischio deve disporre di un qualche tipo di patrimonio che rischia di perdere. Per esempio, per un istituto di credito, il rischio economico può essere dato dal mancato rimborso di un prestito da parte di un cliente³³. La constatazione che un operatore sostiene il rischio economico della sua attività può evincersi anche dal fatto che l'utile che ottiene dall'attività non dipende unicamente dalle somme legate direttamente ad essa, ma anche dalle spese inerenti all'organizzazione del personale e dei beni strumentali dell'attività, tra gli altri elementi³⁴.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Sentenza FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punti da 35 a 37). L'avvocato generale Léger, nelle sue conclusioni presentate in questa stessa causa, ha rilevato inoltre come detta succursale non esercitasse l'attività per proprio conto (conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, paragrafo 46).

31 — V. paragrafo 34 delle presenti conclusioni.

32 — È opportuno notare come, per quanto riguarda gli aiuti di Stato, possa essere considerato aiuto di Stato illecito una garanzia implicita e illimitata concessa dallo Stato a favore di un'impresa che non può essere oggetto di procedure di risanamento e di liquidazione giudiziarie (v., in tal senso, sentenza Francia/Commissione, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punti 97 e 98). Tuttavia, tale constatazione non è pertinente ai fini dell'interpretazione della direttiva 2006/112, poiché gli obiettivi della regolamentazione dell'IVA sono diversi da quelli che valgono in altri ambiti del diritto dell'Unione come gli aiuti di Stato o gli appalti pubblici. V., in tal senso, la mia analisi dell'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nelle mie conclusioni nella causa Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, paragrafi da 61 a 65).

33 — Sentenza FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punto 36).

34 — Nella sentenza Ayuntamiento de Sevilla, gli esattori si assumevano il rischio economico dell'attività, poiché il guadagno conseguito dipendeva non solo dall'importo delle imposte riscosse, ma anche dalle spese legate all'organizzazione del personale e dei beni strumentali dell'attività (sentenza Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, punto 13). Nella sentenza Commissione/Spagna, la Corte ha constatato che i «registradores-liquidadores» della causa in questione si assumevano il rischio economico dell'attività, poiché il guadagno conseguito dipendeva dall'importo delle imposte riscosse, dalle spese legate all'organizzazione per personale e beni strumentali dell'attività, dall'efficienza dei «registradores-liquidadores» stessi e, in alcuni casi, dalla percentuale di sanzioni e ammende comminate e riscosse nell'esercizio dell'attività del «registrador-liquidador» (sentenza Commissione/Spagna, C-154/08, EU:C:2009:695, punto 107).

47. Per di più, la direttiva 2006/112 si fonda sull'idea che gli enti di diritto pubblico di cui al suo articolo 13, paragrafo 1, come lo Stato e i comuni, possono essere soggetti all'IVA per le attività che svolgono in veste diversa da quella di pubblica autorità. Possono essere soggetti all'IVA anche per le attività che svolgono in quanto pubbliche autorità, «quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza»³⁵. Pertanto, il fatto che un ente possa essere oggetto di una procedura d'insolvenza non è un criterio determinante per verificare la sua qualità di soggetto passivo a norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

48. A mio giudizio, la natura indipendente delle attività economiche di un ente, dal punto di vista dei rischi, non dipende tanto dallo stabilire se l'ente sostenga un rischio economico derivante dalle sue attività, ma piuttosto se in realtà sia un altro ente a sostenere con il proprio patrimonio il rischio legato alle attività economiche del primo ente, al posto di quest'ultimo³⁶.

49. In conclusione, il fatto che un ente sopporti il rischio economico è uno degli elementi di cui tenere conto nella valutazione del modo in cui l'ente esercita le attività economiche. Gli altri elementi che possono essere considerati, menzionati nella giurisprudenza, sono in particolare lo svolgimento di un'attività da parte di un ente in nome proprio e per conto proprio, l'esistenza di un patrimonio proprio, l'organizzazione libera delle modalità di esecuzione del lavoro, il personale e i beni strumentali nonché il fatto che l'ente si assuma la responsabilità contrattuale e la responsabilità per i danni causati a terzi. La valutazione della natura indipendente di un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, deve essere fatta caso per caso, tenendo conto di tutte le circostanze della fattispecie.

D – Sui principi di sussidiarietà e di autonomia istituzionale, previsti dagli articoli 5, paragrafo 3, e 4, paragrafo 2, TUE

50. Infine, occorre sottolineare come l'indipendenza di cui all'articolo 9 della direttiva 2006/112 sia valutata con riferimento all'*esercizio di attività economiche*. La questione non è sapere se un ente di diritto pubblico sia indipendente o autonomo in seno alla struttura degli enti locali di uno Stato membro o quale sia il suo status rispetto al diritto amministrativo interno. Pertanto, l'autonomia istituzionale degli Stati membri, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, TUE, non è in alcun modo toccata dalle constatazioni che precedono.

51. Il governo ellenico ha ritenuto che la confusione a tal riguardo nella presente causa derivi dalle divergenze linguistiche nell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 menzionate dal giudice del rinvio. Secondo il giudice del rinvio, le versioni in lingua francese e inglese usano l'espressione «d'une façon *indépendante*» (in inglese «independently»), mentre la versione polacca usa l'espressione «in maniera *autonoma*» («samodzielnie» in polacco³⁷). Sottolineo come l'espressione «in modo indipendente» sia usata anche in diverse altre lingue³⁸.

52. Per quanto concerne le divergenze linguistiche, secondo costante giurisprudenza la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche di una disposizione del diritto dell'Unione non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di questa disposizione né si può attribuire ad essa un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Le norme dell'Unione devono essere infatti

35 — In virtù dell'articolo 13, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112.

36 — Per esempio, una scuola primaria la cui piscina sia utilizzata dal pubblico la sera e nel week-end può di certo essere esposta alle conseguenze finanziarie negative discendenti da questa attività economica, come uno squilibrio tra spese e incassi, ma è in fin dei conti il comune a sostenerne il rischio economico, dovendo finanziare le eventuali perdite generate da detta attività.

37 — Questa espressione polacca può anche essere tradotta con «solo».

38 — In particolare le versioni nelle lingue danese, tedesca, spagnola, italiana, maltese, neerlandese, portoghese, romena, finlandese e svedese.

interpretate ed applicate in modo uniforme, alla luce delle versioni vigenti in tutte le lingue dell'Unione europea. In caso di divergenza tra le diverse versioni linguistiche di un testo dell'Unione, la disposizione di cui trattasi deve essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui fa parte³⁹.

53. Ne consegue che la formulazione utilizzata nella versione in lingua polacca non può servire da sola a interpretare l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. A tal riguardo, ho già ricordato, ai paragrafi da 40 a 43 delle presenti conclusioni, l'interpretazione giurisprudenziale dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. In ogni caso, mi sembra difficile individuare quale sia la differenza tra un'attività svolta «in modo indipendente» e un'attività svolta «in maniera autonoma» vista la giurisprudenza della Corte in merito a questo criterio. Ricordo, peraltro, che la causa non verte sul carattere indipendente o autonomo dell'ente interessato, ma sul modo in cui è esercitata la sua attività economica.

54. Ricordo, altresì, che i criteri relativi all'assoggettamento all'IVA, discendenti dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, sono criteri oggettivi che devono essere rispettati. Infatti, lo Stato membro non può modificare l'ambito d'applicazione della direttiva 2006/112 con norme interne sull'organizzazione dei comuni.

55. Come rilevato anche dalla Commissione, gli Stati membri possono organizzare liberamente la struttura e le attività dei loro enti di diritto pubblico, anche ottimizzandone la struttura interna rispetto alle norme IVA. Le scelte di uno Stato membro relative alla struttura organizzativa degli enti di diritto pubblico possono avere diverse conseguenze a livello dell'IVA, senza con ciò limitare la libertà di cui gode lo Stato membro nelle sue scelte. Tuttavia, se è vero che gli Stati membri godono della libertà di scelta enunciata dall'articolo 4, paragrafo 2, TUE, le conseguenze di alcune scelte sono invece predeterminate dal diritto dell'Unione⁴⁰.

56. Occorre anche ricordare, come rilevato dalla stessa Repubblica di Polonia, che gli enti di diritto pubblico non hanno come scopo, in linea di principio, l'esercizio di attività economiche in veste diversa da quella di pubblica autorità. L'eventuale attività economica esercitata dagli enti di diritto pubblico è accessoria e spesso legata allo svolgimento di missioni di servizio pubblico. L'assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico, per le attività economiche che svolgono in veste diversa da quella di pubblica autorità, è solo un elemento di cui gli Stati membri possono tenere conto nella definizione della struttura organizzativa della loro amministrazione.

57. Per quanto concerne il principio di sussidiarietà, dal tenore letterale del considerando 65 della direttiva 2006/112⁴¹ si evince chiaramente che tale principio è stato preso in considerazione dal legislatore dell'Unione quando ha redatto la direttiva.

58. Ricordo che, nel procedimento principale, la formazione ampliata del Naczelny Sąd Administracyjny sembra avere già valutato il carattere indipendente delle attività delle unità iscritte al bilancio del comune oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale. Considerate la natura dell'analisi da compiere e la necessità di conoscere le particolarità del sistema dell'amministrazione locale polacca, il giudice nazionale è effettivamente il più adatto a valutare, alla luce dei criteri

39 — V., in particolare, sentenza Ivansson e a. (C-308/13, EU:C:2014:2058, punto 40).

40 — V., in tal senso, anche sentenza Commissione/Spagna (C-154/08, EU:C:2009:695, punti da 120 a 123). Secondo la sentenza, il diritto dell'Unione non si oppone al fatto che uno Stato membro o regioni di uno Stato membro decidano, nel rispetto della legislazione loro applicabile, di ricorrere a enti, come i «registradores-liquidadores» in questione in tale causa, per riscuotere e liquidare imposte rientranti senza dubbio nella competenza degli Stati membri. Tuttavia, ciò non significa che uno Stato membro sia libero di non assoggettare a IVA i servizi prestati da detti «registradores» se si accerta che i servizi sono prestati sotto forma di attività economica indipendente.

41 — Secondo il citato considerando 65, «[p]oiché gli obiettivi della presente direttiva non possono essere realizzati in misura sufficiente dagli Stati membri per i motivi sopracitati e possono dunque essere realizzati meglio a livello comunitario, la Comunità può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del Trattato. La presente direttiva si limita a quanto è necessario per conseguire tali obiettivi, in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nello stesso articolo».

elaborati dalla Corte⁴², se le unità iscritte al bilancio del comune come quelle di cui al procedimento principale esercitano le loro attività in modo indipendente. Non disponendo la Corte di tutte le informazioni sull'amministrazione locale in Polonia necessarie per poter effettuare una tale valutazione, è compito del giudice del rinvio provvedervi.

E – Sulla domanda volta a ottenere una limitazione temporale degli effetti della sentenza

59. Il governo polacco, che evoca un rischio di ripercussioni economiche gravi, ha chiesto la limitazione temporale degli effetti della sentenza della Corte qualora quest'ultima ritenesse che le unità comunali iscritte al bilancio non possano essere qualificate come soggetti passivi dell'IVA distinti. Secondo tale governo, una siffatta posizione pregiudicherebbe, infatti, in modo significativo il modello di funzionamento del governo locale polacco, con possibili conseguenze negative su tutto il settore delle finanze pubbliche della Polonia. Inoltre, la Repubblica della Polonia avrebbe ritenuto in buona fede, e ritiene tuttora, che le unità iscritte al bilancio possano essere qualificate soggetti passivi dell'IVA.

60. Occorre notare come il governo polacco abbia ammesso, in udienza, che l'impatto di una tale soluzione sul modello di funzionamento del governo locale riguarderebbe più che altro il futuro. Gli effetti retroattivi della sentenza discendono unicamente dalla necessità di ricalcolare le imposte percepite nei cinque anni precedenti⁴³.

61. Ricordo, in proposito, che l'IVA è un'imposta sul consumo che incide sulla spesa o sul consumo finale di beni o servizi da parte di persone fisiche o giuridiche. In teoria, l'IVA dovrebbe portare a una tassazione unica in quanto l'onere fiscale che grava su un bene o un servizio dovrebbe corrispondere esattamente all'IVA calcolata sul prezzo di vendita chiesto al consumatore, indipendentemente dal numero di operazioni intervenute nel processo precedente al momento dell'imposizione. Così, l'IVA che grava sui servizi forniti al pubblico da unità iscritte al bilancio del comune non dovrebbe dipendere dalle modalità di registrazione del comune in quanto soggetto passivo dell'IVA, ossia dal fatto che sia registrato con le sue unità iscritte al bilancio come un soggetto passivo unico o che le unità iscritte al bilancio siano invece registrate separatamente.

62. Cionondimeno, come osservato dal Comune di Wrocław in udienza, allo stato attuale del diritto dell'Unione, il sistema dell'IVA contiene molti elementi che riducono la neutralità fiscale perfetta, come la facoltà degli Stati membri di esonerare dall'IVA l'attività economica delle piccole imprese⁴⁴. La risposta alla questione pregiudiziale non è quindi priva di pertinenza a livello pratico.

63. Tuttavia, solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico dell'Unione, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Affinché siffatta limitazione possa essere disposta, è necessario che siano soddisfatti due criteri essenziali, ossia la buona fede degli ambienti interessati e il rischio di gravi inconvenienti⁴⁵.

42 — A tal riguardo, concordo con l'analisi del governo polacco secondo cui il giudice del rinvio ha commesso un errore se ha constatato, come sostenuto da tale governo, che la questione dell'esercizio indipendente dell'attività economica deve essere esaminata solo sulla base del diritto polacco.

43 — A tal riguardo, il Comune di Wrocław ha affermato, in udienza, che diversi comuni di Polonia avrebbero già da tempo protetto i loro interessi chiedendo interpretazioni individuali, vale a dire interpretazioni fiscali definitive, al Ministro delle Finanze. In tal modo i comuni potrebbero scegliere o di rettificare retroattivamente le proprie dichiarazioni fiscali, o di beneficiare della protezione concessa dalle interpretazioni individuali. Il Comune di Wrocław ha anche affermato che, a livello organizzativo, è in grado di stabilire una dichiarazione IVA centralizzata.

44 — Per di più, come ho osservato nelle mie conclusioni nella causa Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, paragrafo 45), in merito all'IVA di gruppo, la registrazione come soggetto passivo unico di enti vincolati economicamente può creare vantaggi di tesoreria a livello generale, a causa dell'assenza di IVA gravante sulle operazioni interne di detti enti.

45 — Sentenze Schulz e Egbringhoff (C-359/11 e C-400/11, EU:C:2014:2317, punto 57 nonché giurisprudenza citata) nonché Balazs e Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punto 50 nonché giurisprudenza citata).

64. Più in particolare, la Corte ha fatto ricorso a questa soluzione solo in presenza di circostanze ben precise, segnatamente quando vi era un rischio di ripercussioni economiche gravi dovute, in particolare, al numero elevato di rapporti giuridici costituiti in buona fede in base alla normativa ritenuta validamente vigente e quando risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme al diritto dell'Unione in ragione di un'obiettivo e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni del diritto dell'Unione⁴⁶.

65. A mio parere, gli elementi addotti dal governo polacco non soddisfano i criteri in questione. Il governo polacco, infatti, non è stato in nessun modo in grado di valutare la scala delle eventuali ripercussioni economiche. Occorre ricordare che la presente causa ha ad oggetto unicamente le unità iscritte al bilancio del comune di cui al procedimento principale e la possibilità di stabilire se le loro attività siano esercitate in modo indipendente. In ogni caso, la questione delle eventuali conseguenze della sentenza che sarà pronunciata dalla Corte, anche per quanto riguarda le unità iscritte al bilancio dello Stato e le aziende pubbliche menzionate nel corso della discussione tra le parti, rientra nel diritto nazionale.

66. Sulla base di quanto precede, ritengo che non si debbano limitare nel tempo gli effetti della sentenza della Corte nella presente causa.

V – Conclusione

67. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di giustizia di rispondere alla questione pregiudiziale posta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia) nel seguente modo:

L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che un'unità organizzativa comunale può essere qualificata come soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto soltanto se esercita le sue attività economiche in modo indipendente ai sensi di tale articolo. Spetta al giudice nazionale valutare, alla luce dei criteri elaborati dalla Corte, se le unità iscritte al bilancio del comune che sono oggetto del procedimento principale esercitino le loro attività economiche in modo indipendente.

46 — Sentenze Schulz e Egbringhoff (C-359/11 e C-400/11, EU:C:2014:2317, punto 58 nonché giurisprudenza citata) nonché Balazs e Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punto 51 nonché giurisprudenza citata).