



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JULIANE KOKOTT  
presentate il 16 febbraio 2017<sup>1</sup>

**Causa C-36/16**

**Minister Finansów  
contro  
Posnania Investment SA**

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

«Domanda di pronuncia pregiudiziale — Normativa tributaria — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Operazioni imponibili — Cessione a titolo oneroso — Soggetto passivo che opera in quanto tale — Assoggettamento a imposta della dazione di un bene in pagamento ad estinzione di un debito d'imposta»

### **I. Introduzione**

1. La dazione di beni in pagamento ad estinzione di debiti d'imposta costituisce un'operazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto quando il debitore dell'imposta è anche un soggetto passivo ai sensi della normativa IVA? Tale questione, ad oggi non chiarita, è alla base della presente domanda di pronuncia pregiudiziale.
2. Nel procedimento principale, una società si è avvalsa di una siffatta possibilità, ammessa nel diritto processuale tributario polacco, per saldare in natura debiti d'imposta arretrati trasferendo allo Stato la proprietà di un terreno. Tuttavia, la suddetta società operava, in particolare, anche come agente immobiliare.
3. Appare peculiare la questione se un'operazione diretta all'estinzione dell'imposta possa essere nuovamente soggetta a tassazione. Anche alla luce del carattere indiretto dell'imposta sul valore aggiunto, il cui onere deve essere trasferito sul destinatario – nella fattispecie, lo Stato –, l'idea di un obbligo di assoggettamento ad IVA risulta singolare.

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

## II. Contesto normativo

### A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto di diritto dell'Unione in cui si colloca il caso di specie è rappresentato dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>2</sup> (in prosieguo: la «direttiva IVA»). In base ad esso sono soggette ad IVA:

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

5. L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce il soggetto passivo 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.

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».

6. L'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede inoltre quanto segue:

«È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA».

### B. Diritto nazionale

7. Il legislatore polacco ha recepito le disposizioni della direttiva IVA sul punto. In base alle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, l'articolo 66, paragrafo 1, del codice tributario, emanato con legge del 29 agosto 1997, accorda inoltre al soggetto passivo la possibilità di saldare un debito d'imposta arretrato trasferendo una proprietà all'Erario o, in particolare, a un Comune se il gettito della relativa imposta è a questi destinato. In base all'articolo 66, paragrafo 2, del codice tributario polacco, il trasferimento e l'estinzione del debito d'imposta ad esso collegato intervengono sulla base di un contratto con il Comune (o l'Erario ecc.), le cui modalità sono meglio disciplinate nell'articolo 66, paragrafi 2 e 3, del suddetto codice. Il debito d'imposta si estingue, in base all'articolo 66, paragrafo 4, del codice suddetto, con il trasferimento della proprietà del bene dato in pagamento.

<sup>2</sup> — GU 2006, L 347, pag. 1.

### III. Controversia principale

8. La ricorrente nel procedimento principale, la Posnania Investment S.A. (in prosieguo: la «società» o la «ricorrente»), è una società di diritto polacco attiva, in particolare, nel settore dell'intermediazione immobiliare. Per saldare taluni debiti d'imposta arretrati essa si avvaleva della possibilità prevista all'articolo 66, paragrafo 1, del codice tributario polacco e concludeva, in data 5 febbraio 2013, con il Comune competente, un contratto avente ad oggetto il trasferimento della proprietà di un terreno non edificato. Ciò ha comportato un'estinzione parziale del debito d'imposta.

9. Successivamente, la società chiedeva al Minister Finansów (Ministro delle Finanze) se il trasferimento della proprietà a favore del Comune fosse soggetto ad IVA. A suo avviso, non poteva essere così. A tal proposito, essa citava in particolare la giurisprudenza della Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), secondo cui il trasferimento di proprietà a favore dell'erario a saldo di debiti d'imposta arretrati relativi a tributi i cui proventi sono destinati al bilancio statale non sarebbe assoggettato a IVA.

10. Nel suo parere del 10 maggio 2013 il Ministro delle Finanze riteneva invece che il trasferimento di proprietà da parte della società integrasse, in linea di principio, una cessione soggetta a IVA. La società impugnava il suddetto parere.

11. Con sentenza del 13 febbraio 2014 il giudice di primo grado annullava il parere del Ministro delle Finanze richiamando la succitata giurisprudenza della Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa). La condotta dell'amministrazione finanziaria avrebbe violato in particolare il «principio di fiducia». Il Ministro delle Finanze proponeva ricorso per cassazione avverso detta sentenza.

### IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

12. Con ordinanza del 21 settembre 2015 la Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), oggi chiamata a pronunciarsi sulla causa, ha sottoposto alla Corte, a norma dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

«Se il trasferimento della proprietà di un terreno (bene materiale) da parte di un soggetto passivo dell'IVA a favore:

- a) dell'erario, in compensazione di arretrati d'imposta a titolo delle imposte i cui proventi sono destinati al bilancio dello Stato, o
- b) di un comune, di una provincia o di un voivodato, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati ai bilanci dei medesimi,

con conseguente estinzione del debito d'imposta, costituisca un'operazione imponibile (una cessione di beni effettuata a titolo oneroso), ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, lettera a), e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto».

13. Su tale questione hanno presentato osservazioni scritte nel corso del procedimento dinanzi alla Corte la Repubblica di Polonia e la Commissione europea.

## V. Analisi

14. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA contiene cinque condizioni affinché l'imposta divenga esigibile. Deve sussistere una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata (1) da un soggetto passivo (2) che agisce in quanto tale (3) a titolo oneroso (4) nel territorio di uno Stato membro (5). Di tali condizioni tre risultano indiscutibilmente soddisfatte. Il trasferimento di un immobile è una cessione. Tale cessione è stata inoltre compiuta da un soggetto passivo e nel territorio di uno Stato membro.

15. La risposta alla questione pregiudiziale richiede quindi, a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, di chiarire se nel caso di specie possa ravvisarsi una cessione «a titolo oneroso» (v. sul punto infra sub A), rispetto alla quale il soggetto passivo ha agito «in quanto tale» (v. sul punto infra sub B).

### A. Cessione a titolo oneroso da parte di un soggetto passivo nel territorio di uno Stato membro

16. Il trasferimento di un immobile nell'ambito del pagamento di un'imposta è avvenuto, in linea con quanto sostenuto dalla Commissione e dalla Repubblica di Polonia, a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. La remissione di un'obbligazione pecuniaria nell'ambito di una cessione deve essere necessariamente trattata alla stregua della costituzione di un credito pecuniario in forza di una cessione.

17. Ci si potrebbe tutt'al più chiedere se la cessione e la remissione dei debiti di imposta si fondino su un rapporto giuridico sinallagmatico. Nelle sue decisioni la Corte ha in effetti ritenuto che un siffatto rapporto sia necessario. Una cessione di beni viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA soltanto quando tra il fornitore e il destinatario della prestazione intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal fornitore costituisce il controvalore effettivo del bene ceduto al destinatario della prestazione<sup>3</sup>.

18. Che la cessione dell'immobile e l'estinzione dei debiti di imposta si fondino, nel caso di specie, su un rapporto giuridico emerge già dall'articolo 66, paragrafo 1, del codice tributario polacco. La disposizione in parola disciplina un rapporto giuridico previsto per legge. Ciò trova conferma anche nel contratto di diritto pubblico contemplato nell'articolo 66, paragrafo 2, del codice tributario polacco. Dubbio è, tutt'al più, se nel caso dell'estinzione ex lege del debito d'imposta (articolo 66, paragrafo 4, del codice tributario polacco) in forza della dazione di un bene in pagamento sussista effettivamente un rapporto giuridico sinallagmatico o soltanto unilaterale. In definitiva, tuttavia, tale aspetto non deve necessariamente essere chiarito.

19. L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta *generica* sui consumi<sup>4</sup> che grava sul costo sostenuto dal destinatario della prestazione per l'ottenimento di un beneficio consumabile (cessione di un bene o prestazione di un servizio). La nozione di rapporto giuridico a tal fine necessario deve quindi essere intesa in maniera molto ampia. Non può dipendere né dalla validità dal punto di vista civilistico, né dalla base giuscivilistica o giuspubblicistica e neppure dalla reciprocità. Decisivo è soltanto se il

3 — Sentenze del 21 novembre 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punto 32); del 20 giugno 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punto 40); del 23 marzo 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punto 34); del 17 settembre 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punto 18), e del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14).

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

destinatario utilizzi risorse economiche per ottenere un beneficio consumabile (una cessione di un bene o una prestazione di un servizio) da parte di un soggetto passivo<sup>5</sup>. Dirimente è quindi la reciprocità tra la spesa e il beneficio consumabile e non tra i fondamenti giuridici di diritto civile o pubblico.

20. Sulla base di quest'interpretazione di un'operazione a titolo oneroso, necessaria in materia di imposta sui consumi, occorre nel caso di specie riconoscere – in linea con la Commissione e la Repubblica di Polonia – la sussistenza di una cessione a titolo oneroso. Ciò vale anche quando i debiti di imposta si estinguono ex lege con il trasferimento della proprietà sul terreno (articolo 66, paragrafo 4, del codice tributario polacco).

## **B. Soggetto passivo che agisce in quanto tale**

### *1. Sull'eventuale natura di attività economica dell'estinzione dei debiti di imposta*

21. Occorre poi chiarire se un soggetto passivo IVA che paga le proprie imposte, quale debitore d'imposta, non in denaro ma in natura agisca anche in tal caso come soggetto passivo IVA, vale a dire «in quanto tale» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

22. Un soggetto passivo agisce con tale qualità («in quanto tale») solo quando effettua operazioni che ricadono nell'ambito della sua attività imponibile<sup>6</sup>. Come risulta inoltre dall'articolo 9 della direttiva IVA non è sufficiente, a tal fine, che si tratti di un'attività a titolo oneroso. La direttiva richiede invece una determinata caratteristica, ossia un'attività economica al momento dell'operazione.

23. La questione nel caso di specie determinante è quindi se il pagamento di debiti di imposta integri un'attività economica del debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. In caso di risposta negativa, occorrerebbe ancora chiedersi se il risultato sarebbe diverso nel caso in cui i debiti di imposta fossero saldati non in denaro ma in natura.

24. In base all'articolo 9, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva IVA, la nozione di «attività economica» è definita come comprensiva di tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, secondo la giurisprudenza, essa comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione dei servizi<sup>7</sup>.

25. L'articolo 9, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva IVA riporta le attività economiche ricorrendo a profili professionali. A ben vedere, si tratta nella fattispecie di una definizione tipologica compiuta elencando le tipologie (profili professionali) di imprese. Contrariamente alle nozioni astratte, le definizioni tipologiche sono più aperte. 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). Non è necessario che sussistano tutti gli elementi caratterizzanti il tipo: nel singolo caso può mancare l'una o l'altra caratteristica. Il singolo caso oggetto di esame è ricondotto sulla base di una valutazione a un determinato tipo solo nell'ambito di una comparazione delle somiglianze. Tale riconduzione impone, nel singolo caso, una valutazione del quadro complessivo che tenga conto della percezione generale e si basi sul grado di somiglianza con il tipo (archetipo).

5 — Anche la mancia pagata unilateralmente e spontaneamente in un ristorante a seguito dell'adempimento del contratto di ristorazione integra quindi un corrispettivo per la prestazione.

6 — V., in tal senso, sentenze del 4 ottobre 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punti 17 e segg.); del 29 aprile 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punto 66), e del 12 gennaio 2006, Optigen e a. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 42).

7 — V., ex multis, sentenze del 4 dicembre 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, punto 17); del 26 giugno 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punto 41), e del 12 gennaio 2006, Optigen e a. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 41).

26. Anche se la nozione di attività economica deve essere interpretata in maniera estensiva<sup>8</sup>, l'estinzione di debiti di imposta non vi rientra. Il pagamento delle imposte costituisce invece semplicemente l'adempimento di un obbligo personale di diritto pubblico previsto in capo a ogni debitore dell'imposta, anche qualora non si tratti di un soggetto passivo IVA. Lo stesso vale anche per le imposte dovute in ragione di un'attività economica, come, ad esempio, il pagamento di debiti IVA.

27. Tale conclusione non cambia neppure se il debito d'imposta è saldato in natura. La dazione di beni in natura rappresenta in definitiva soltanto una particolare modalità di pagamento nell'ambito della riscossione dell'imposta. Come in un normale procedimento tributario, il debito d'imposta insorto ex lege è saldato, invece che in denaro, attraverso un bene in natura nella misura del suo valore oggettivo e non del suo prezzo di vendita. Un'azione siffatta nell'ambito del meccanismo di diritto pubblico di riscossione dell'imposta non può pertanto essere qualificata come attività economica. La dazione di beni patrimoniali in pagamento di un proprio debito d'imposta non è nemmeno lontanamente paragonabile con l'attività di un tipico soggetto passivo IVA ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA (ad esempio, con un commerciante che acquista beni per rivenderli).

28. A tal fine, non rileva neppure il fatto che il codice tributario polacco preveda un contratto di diritto pubblico. Esso garantisce soltanto l'accordo delle parti sulla particolare modalità di pagamento. Il creditore d'imposta si limita ivi a dichiarare il proprio consenso a che il debito d'imposta possa essere estinto mediante tali beni in natura.

29. La domanda di pronuncia pregiudiziale non contiene inoltre nessun elemento indicante che il diritto nazionale permetterebbe all'Erario di rivolgersi al debitore dell'imposta proponendogli di saldare le sue imposte non in denaro, bensì mediante il trasferimento di un determinato bene che si dovrebbe altrimenti acquistare. Solo il debitore dell'imposta può decidere di saldare le sue imposte in natura e stabilire con quali beni. L'Erario può, tutt'al più, dichiarare il proprio consenso ma non può esigere un siffatto pagamento.

30. In particolare, il debito d'imposta si estingue ex lege con il trasferimento in misura corrispondente al valore del bene. Ciò non dipende dalla volontà o dalle trattative delle parti del contratto di diritto pubblico. Il valore del bene in uno Stato fiscale di diritto viene fissato in forza di criteri di valutazione astratti, validi per tutti i debitori dell'imposta. A tali condizioni – che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare – non si può, in linea di principio, ritenere che il pagamento di debiti di imposta mediante dazione di beni costituisca una (tipica) attività economica.

## ***2. Sull'eventuale sussistenza di un'eccezione in ragione della vicinanza con l'attività principale del soggetto passivo***

31. Tuttavia, nella fattispecie il trasferimento del terreno non è stato effettuato, ad esempio, da un avvocato o da un medico, ma da un agente immobiliare. È innegabile che vi sia una certa prossimità dell'attività (la dazione del terreno in pagamento) con l'attività economica esercitata (l'intermediazione immobiliare).

32. La Corte si era occupata di una fattispecie analoga nella causa Kostov<sup>9</sup>. In questo caso, un soggetto passivo (un ufficiale giudiziario autonomo) aveva stipulato singoli contratti di mandato per la vendita all'asta di immobili a favore di terzi che presentavano un contenuto in un certo qual modo simile alla sua attività principale (messa all'asta). La Corte ne ha riconosciuto il carattere imponibile.

8 — Sentenze del 12 settembre 2000, Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 39); del 26 giugno 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punto 42); del 26 giugno 2007, T-Mobile Austria e a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punto 35), e del 20 giugno 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punto 17).

9 — Sentenza del 13 giugno 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

33. La Corte indicava che «[l']articolo 9, paragrafo 1, della direttiva [IVA] deve essere interpretato nel senso che una persona fisica, già soggetta all'IVA per le sue attività di ufficiale giudiziario autonomo, deve essere considerata come “soggetto passivo” per qualsiasi altra attività economica esercitata in modo occasionale, a condizione che tale attività costituisca un'attività ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA»<sup>10</sup>

34. Ciò non può tuttavia essere interpretato nel senso che tutte le operazioni di un soggetto passivo a titolo oneroso siano improvvisamente compiute anche nella sua qualità di soggetto passivo. Nel caso specifico ivi oggetto di decisione sussisteva, infatti, uno stretto collegamento tra l'«attività secondaria» dell'ufficiale giudiziario e la sua attività principale come soggetto passivo. Nell'ambito della richiesta valutazione sulla base di fattispecie tipiche, l'attività di mandato per terzi estranei ivi controversa, svolta solo occasionalmente, costituiva di fatto anche un'attività economica.

35. Di contro, nel caso del pagamento di debiti di imposta di un agente immobiliare mediante dazione di un fondo in pagamento non sussiste, sulla base di una valutazione siffatta, alcuna attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.

36. È vero che il principio della neutralità rispetto alla concorrenza impone – come correttamente osservato dalla Commissione – che tutti i soggetti che erogano servizi ai consumatori in regime di concorrenza siano assoggettati in pari misura ad IVA. Nel caso dell'estinzione in natura di debiti di imposta non sussiste tuttavia alcuna situazione di concorrenza con altri debitori dell'imposta. Il debitore che estingue il proprio debito d'imposta non si trova in quel momento neppure in una situazione di concorrenza con altri debitori IVA (ad esempio con altri agenti immobiliari). Egli non dispone, infatti, di alcun potere contrattuale nella «determinazione del prezzo di vendita» del bene da dare in pagamento. La valutazione del bene de quo avviene invece nell'ambito della riscossione dell'imposta in base a criteri oggettivi. Non può quindi esservi nessuna concorrenza sul prezzo.

37. La dazione di un bene in pagamento di debiti di imposta avviene pertanto al di fuori di ogni meccanismo di mercato. Ciò vale, allo stesso modo, per i debitori dell'imposta «normali» e per i debitori dell'imposta che sono allo stesso tempo soggetti passivi IVA. Anche lo Stato, quale destinatario della prestazione non ha alcuna possibilità di scegliere se «acquisire» detto immobile o un altro. Esso può soltanto scegliere se accettare, in luogo di denaro, anche beni in natura a titolo di pagamento delle imposte sino alla concorrenza del loro valore oggettivo.

38. La Corte ritiene pertanto che anche un'operazione indiscutibilmente economica e a titolo oneroso (la cessione di sostanze stupefacenti) non sia imponibile in quanto esclusa da ogni concorrenza (lecita) all'interno di un settore economico<sup>11</sup>. Tale considerazione può risultare utile ai fini della fattispecie qui in esame. Anche in sede di estinzione del debito d'imposta personale mediante trasferimento di beni in natura al creditore dell'imposta (vale a dire all'atto della riscossione dell'imposta) è esclusa ogni concorrenza tra soggetti passivi.

39. Decisivo è se il diritto nazionale (nel caso di specie attraverso il previsto contratto di diritto pubblico) permetta alle parti, nell'ambito di un meccanismo di diritto pubblico di riscossione di imposta, di definire – di comune accordo – il bene che deve essere dato in pagamento e il prezzo, come nel caso della vendita. Se così non è, il soggetto passivo IVA non agisce, nell'estinguere il suo debito di imposta, nell'ambito della sua attività economica. Egli non agisce quindi «in quanto tale» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. Ciò vale anche quando il soggetto passivo IVA è un agente immobiliare che trasferisce in pagamento, in luogo del denaro, la proprietà su un immobile.

10 — Sentenza del 13 giugno 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, punto 31).

11 — V., ex multis, sentenze del 29 giugno 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, EU:C:1999:334, punti 14 e 21); del 29 giugno 2000, Salumets e a. (C-455/98, EU:C:2000:352, punto 19), e del 12 gennaio 2006, Optigen e a. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 49).

### **3. Carattere dell'imposta sul valore aggiunto**

40. Il carattere dell'IVA quale imposta indiretta sui consumi conferma tale conclusione. L'IVA grava sul consumatore finale<sup>12</sup>, fermo restando che il soggetto passivo agisce «soltanto» come collettore d'imposta per conto dello Stato<sup>13</sup>. Anche tale circostanza depone, nel caso di specie, contro il riconoscimento di un'attività economica. Un'attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA presuppone evidentemente che il soggetto passivo mediante la sua controprestazione – che egli contratta con la sua controparte contrattuale – possa trasferire l'IVA a carico del destinatario della prestazione e riscuoterla dal medesimo. Tale idea mal si concilia con un debito d'imposta che si estingue ex lege e con il fatto che lo Stato destinatario riscuote le imposte e non ne sopporta altre (nel caso di specie, l'IVA che deve essergli addebitata).

### **4. Sul rischio di avvantaggiare lo Stato quale «consumatore»**

41. Non condivido le preoccupazioni espresse per contro dalla Commissione in merito al rischio di avvantaggiare il debitore dell'imposta o lo Stato. Il debitore dell'imposta non ottiene alcun vantaggio posto che la dazione di un bene al fine di saldare un'imposta non sarebbe gravata da un obbligo ai fini IVA. Un siffatto obbligo spiegherebbe infatti i seguenti effetti: se un soggetto passivo è debitore dell'imposta per un importo pari a X, possiede un immobile di pari valore e l'operazione è imponibile, l'imposta si estinguerebbe sino alla concorrenza dell'importo X e lo Stato dovrebbe versare ancora al debitore dell'imposta l'IVA, in aggiunta, affinché quest'ultimo possa versarla a sua volta (ancora allo Stato). Lo Stato, di contro, non risparmierebbe poi l'IVA posto che percepisce beni in natura a prescindere dalle sue esigenze di consumo e quindi non risparmia ulteriori esborsi gravati da IVA.

42. Contrariamente a quanto ritiene la Commissione, sussiste invece il rischio che il riconoscimento di un'operazione imponibile renda ammissibile una detrazione dell'imposta a monte anche rispetto all'acquisizione di beni utilizzati per fini privati, potendo essi essere - prima o poi - utilizzati a saldo di debiti di imposta<sup>14</sup>.

43. Anche il diverso trattamento del pagamento dell'imposta – a seconda che essa sia saldata mediante denaro (non imponibile) o in natura (nel caso di specie pienamente imponibile) – non sarebbe chiaro. Lo stesso vale per il diverso trattamento dei pagamenti delle imposte in natura a seconda che il pagamento sia compiuto da un soggetto imponibile a fini IVA o da un soggetto non imponibile. Tale qualificazione a fini IVA non può assumere alcun rilievo rispetto all'importo del gettito fiscale (derivante da altri tipi di imposta alla base del relativo debito).

44. In definitiva, se la dazione di beni in natura in pagamento non fosse considerata un'attività economica, resterebbe in proposito soltanto il rischio che il consumo finale sia esente da imposta. Tale rischio sussiste però soltanto quando il prestatore (nella presente fattispecie la società) in ragione della sua natura di soggetto passivo dell'IVA si è già avvalso della detrazione dell'IVA a monte rispetto al bene oggetto della dazione in pagamento.

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

13 — Sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21).

14 — In particolare, attività hobbistiche a tempo perso svolte da soggetti passivi (nell'ambito delle imposte sui redditi si ritrovano spesso avvocati e medici liberi professionisti che, nel tempo libero, si occupano di vigneti privati, scuderie di cavalli, barche a vela ecc.) potrebbero – grazie alla detrazione - essere esercitate in maniera molto efficace a spese della collettività.

45. Tale rischio è prevenuto tuttavia, in linea con il sistema, dalle disposizioni contenute nell'articolo 16 (e anche nell'articolo 26) della direttiva IVA. Se il pagamento delle imposte in natura non costituisce un'attività economica allora, mediante la dazione in pagamento, i beni sono prelevati dall'impresa e destinati a fini estranei ad essa. L'intervenuta detrazione dell'IVA è rettificata in forza dell'articolo 16 della direttiva IVA evitando così che il consumo finale sia esente da imposta. Il soggetto passivo IVA è in tal modo trattato come una persona privata che trasferisce allo Stato un bene a pagamento di debiti di imposta. Così facendo si garantisce, in definitiva, una parità di trattamento per i pagamenti dell'imposta tra tutti i debitori di quest'ultima a prescindere dal fatto che essi siano allo stesso tempo (più o meno per caso) ancora soggetti passivi IVA.

### **5. Conclusione**

46. In conclusione, la dazione di un bene in pagamento rientrante nel patrimonio di un soggetto passivo ad estinzione dei suoi debiti di imposta non costituisce un'attività economica nell'ambito della quale il soggetto passivo agisce «in quanto tale» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. Ciò vale anche quando la dazione in pagamento ha ad oggetto beni con i quali lo stesso opererebbe, di norma, nell'ambito della sua impresa. Non sussiste pertanto alcuna operazione imponibile ai fini IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

### **VI. Conclusione**

47. Propongo quindi di rispondere alla questione sollevata dalla Corte suprema amministrativa come segue:

Il trasferimento del diritto di proprietà su un terreno da parte del soggetto passivo IVA al creditore dell'imposta ai fini dell'estinzione ex lege del debito d'imposta non integra un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. Il soggetto passivo non agisce in detto contesto in quanto tale. Occorre tuttavia rettificare la detrazione dell'imposta a monte compiuta rispetto al bene oggetto della dazione in pagamento a norma dell'articolo 16 della direttiva IVA.

Tale conclusione opera a condizione che la possibilità di procedere al pagamento delle imposte mediante dazione di beni in natura sia riconosciuta soltanto al debitore dell'imposta e che via sia data attuazione soltanto mediante il previsto contratto di diritto pubblico. Le parti non possono, in tale contesto, influire sul «prezzo di acquisto». Esso deve invece essere determinato sulla base di criteri di valutazione oggettivi, aspetto questo che spetta al giudice del rinvio accertare.