



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

13 giugno 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) – Cessione di beni effettuata a titolo oneroso – Articolo 14, paragrafo 1 – Trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario – Articolo 14, paragrafo 2, lettera a) – Trasmissione all'erario, dietro pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene appartenente a un comune in vista della costruzione di una strada nazionale – Nozione di “indennità” – Operazione soggetta ad IVA»

Nella causa C-665/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 14 settembre 2016, pervenuta in cancelleria il 22 dicembre 2016, nel procedimento

Minister Finansów

contro

Gmina Wrocław

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas, presidente di sezione, C. Toader (relatore) e A. Prechal, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 dicembre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Minister Finansów, da J. Kaute e M. Kowalewska;
- per la Gmina Wrocław, da A. Januszkiewicz, radca prawny, e J. Martini, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk – Szaładzińska, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da N. Gossement e L. Baumgart, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 febbraio 2018,

* Lingua processuale: il polacco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia; in prosieguo: il «Ministro») e la Gmina Wrocław (comune di Wrocław, Polonia; in prosieguo: il «comune»), in ordine all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) di un'operazione nell'ambito della quale la proprietà di beni immobili appartenenti al comune è stata trasferita, conformemente alla normativa nazionale e dietro pagamento di un'indennità, all'erario in vista della costruzione di una strada nazionale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

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

(...».

- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, della medesima direttiva prevede quanto 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».

- 5 L'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva, dispone quanto segue:

«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».

- 6 L'articolo 14 della direttiva IVA, contenuto nel capo 1, intitolato «Cessioni di beni», del titolo IV della stessa, rubricato «Operazioni imponibili», prevede ai suoi paragrafi 1 e 2, lettera a), quanto segue:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

- a) il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

Diritto polacco

La legge sull'IVA

- 7 L'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), come modificata (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), dispone quanto segue:

«Per cessione di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, si intende il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, compreso il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

La legge relativa alle norme specifiche sulla preparazione e la realizzazione di investimenti relativi alle strade pubbliche

- 8 L'articolo 12, paragrafi 4 e 4bis, della ustawa o szczególnych zasadach przygotowania realizacji i inwestycji w zakresie dróg publicznych (legge sulle norme specifiche sulla preparazione e la realizzazione degli investimenti relativi alle strade pubbliche), del 10 aprile 2003 (Dz. U. n. 80, posizione 721), come modificata, così dispone:

«4. I beni immobili o parte di essi (...) diventano, ai sensi della legge:

- 1) proprietà dell'erario nel caso di strade nazionali,
- 2) proprietà degli enti territoriali corrispondenti nel caso di strade del voivodato, distrettuali e comunali

– alla data in cui la decisione che consente la realizzazione degli investimenti diventa definitiva.

4bis. La decisione che stabilisce l'importo dell'indennità dovuta per i beni immobili, di cui al paragrafo 4 è presa dall'organo che ha adottato la decisione che autorizza la realizzazione degli investimenti relativi alla rete stradale».

La legge sulle strade pubbliche

- 9 L'articolo 1 della ustawa o drogach publicznych (legge sulle strade pubbliche), del 21 marzo 1985, come modificata (Dz. U. del 2016, posizione 1440), così recita:

«Una strada pubblica è una strada che rientra, ai sensi della presente legge, in una delle categorie di strade che chiunque può utilizzare, conformemente alla sua destinazione, nonché alle limitazioni e alle eccezioni previste da tale legge o da altre disposizioni specifiche».

- 10 L'articolo 2, paragrafo 1, di tale legge dispone quanto segue:

«Alla luce delle loro funzioni nell'ambito della rete stradale, le strade pubbliche sono suddivise nelle seguenti categorie:

- 1) strade nazionali;
- 2) strade di voivodato;
- 3) strade di distretto;
- 4) strade comunali».

- 11 Ai sensi dell'articolo 19, paragrafi 1 e 5, della suddetta legge:

«1. L'organo dell'amministrazione governativa o dell'ente territoriale competente in materia di pianificazione, costruzione, trasformazione, rinnovo, manutenzione e protezione delle strade è il gestore della strada.

5. Nel territorio delle città con status di distretto, il sindaco della città è il gestore di tutte le strade pubbliche, ad eccezione delle autostrade e delle superstrade».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 12 In Polonia, la gerarchia degli enti territoriali si articola come segue: al primo livello, si trova la *gmina* (comune), al secondo livello, il *powiat* (distretto) e, al terzo livello, il *województwo* (voivodato). Una *miasto na prawach powiatu* (città con status di distretto) è, dal canto suo, un comune che svolge le funzioni di un distretto. In tali città con status di distretto, il sindaco, che è in primo luogo l'organo esecutivo della città, ha tutte le competenze attribuite dalla legge all'organo esecutivo del distretto, tra cui quella relativa all'amministrazione dei beni immobili.
- 13 Il Województwo Dolnośląskie (voivodato della Bassa Slesia, Polonia) è suddiviso in 26 distretti, di cui 169 comuni e 4 città con status di distretto.
- 14 Il comune, proprietario di vari beni immobili, è una città con status di distretto registrata come soggetto passivo IVA. Il suo sindaco, pur essendo l'organo esecutivo del comune, è anche il rappresentante dell'erario, responsabile dell'amministrazione dei beni immobili appartenenti a quest'ultimo che sono situati sul territorio del comune.
- 15 A seguito di una decisione del Wojewoda Dolnośląski (presidente del voivodato della Bassa Slesia, Polonia), la proprietà di beni immobili precedentemente appartenenti al comune è stata trasferita all'erario ai fini della costruzione di una strada nazionale. Con decisione separata, il presidente del voivodato della Bassa Slesia ha fissato l'indennità dovuta al comune, ingiungendo al sindaco di quest'ultimo di pagarla.

- 16 Il comune ha presentato una domanda di parere in materia tributaria al Ministro per stabilire se il trasferimento, ex lege, della proprietà di beni immobili, accompagnato dal pagamento di un'indennità, costituisse una cessione di beni effettuata a titolo oneroso soggetta ad IVA e, in caso di risposta affermativa a tale questione, quale entità dovesse figurare sulla fattura IVA come acquirente dei beni.
- 17 Nel suo parere in materia tributaria, il Ministro ha ritenuto che, nel caso di specie, vi era stata una cessione di beni a titolo oneroso soggetta ad IVA poiché la proprietà dei beni immobili era stata trasferita dal comune all'erario, dietro pagamento di un'indennità. Esso ha indicato che il soggetto passivo IVA in tale operazione era il comune, in quanto il sindaco non è un'entità che esercita, in modo indipendente, un'attività economica né agisce sotto la propria responsabilità.
- 18 Il Ministro ne ha dedotto che sul comune gravava l'obbligo di documentare la cessione dei beni immobili espropriati con una fattura in cui il sindaco del comune doveva figurare contemporaneamente come cedente e cessionario, rispettivamente nella sua qualità di organo esecutivo del comune e di rappresentante dell'erario incaricato dell'amministrazione dei beni immobili appartenenti a quest'ultimo e situati sul territorio del comune.
- 19 Il comune ha adito il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), chiedendo l'annullamento di detto parere in materia tributaria.
- 20 Con la sua sentenza detto giudice ha accolto il ricorso e ha annullato il suddetto parere in materia tributaria in ragione del fatto che, da un punto di vista fiscale, il cedente e il cessionario erano la stessa entità, vale a dire il comune, di modo che non si era, quindi, potuto realizzare, al termine di tale operazione, alcun trasferimento del potere di disporre dei beni in oggetto, in senso economico.
- 21 Tale sentenza veniva impugnata dal Ministro con ricorso in cassazione dinanzi al giudice del rinvio, vale dire il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia).
- 22 Il 12 febbraio 2015 la sezione di tre giudici adita del ricorso, ritenendo che non fosse chiaro se il trasferimento, da parte di un comune, della proprietà di beni immobili, in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, dietro pagamento di un'indennità, dovesse essere considerato come una «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della legge sull'IVA, ha presentato una domanda d'interpretazione della legge ad un collegio ampliato.
- 23 Con pronuncia del 12 ottobre 2015, il giudice del rinvio, giudicante in un collegio di sette giudici, ha risposto che tale trasferimento costituisce «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della legge sull'IVA e che la questione se l'operazione implichi anche il trasferimento del potere economico sui beni in questione è priva di rilevanza.
- 24 Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio esprime tuttavia dubbi sulla natura particolare dell'operazione oggetto della controversia pendente dinanzi allo stesso giudice, in particolare tenuto conto dello specifico ruolo rivestito dalle parti di tale operazione.
- 25 In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il trasferimento, a norma di legge, della proprietà di beni immobili del comune all'erario, accompagnato dal pagamento di un'indennità, nella situazione in cui dalla disciplina dell'ordinamento giuridico nazionale risulta che siffatti beni immobili continuano ad essere gestiti dal sindaco del comune, rappresentante dell'erario, il quale, contemporaneamente, è organo esecutivo del comune, costituisca un'operazione imponibile, di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della [direttiva IVA].

Se, ai fini della risposta alla suddetta questione, sia rilevante se il pagamento dell'indennità a favore del comune abbia carattere reale, o costituisca soltanto un trasferimento contabile interno nel bilancio del comune».

Sulla questione pregiudiziale

- 26 In via preliminare, si deve rilevare che la questione pregiudiziale si riferisce espressamente all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, mentre le condizioni generali che devono essere soddisfatte affinché una cessione di beni sia qualificata come «operazione soggetta all'IVA» figurano all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva.
- 27 A tal proposito, risulta dalla giurisprudenza costante della Corte che la circostanza che, formalmente, un giudice nazionale abbia formulato la sua domanda di pronuncia pregiudiziale facendo riferimento a talune disposizioni del diritto dell'Unione non osta a che la Corte fornisca a tale giudice tutti gli elementi di interpretazione che possono essere utili per la soluzione della causa di cui è investito, indipendentemente dal fatto che esso vi abbia fatto o meno riferimento nella formulazione delle sue questioni (sentenza del 20 dicembre 2017, *Incyte*, C-492/16, EU:C:2017:995, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Occorre, quindi, esaminare la questione sottoposta alla Corte anche alla luce dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.
- 29 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che costituisce un'operazione soggetta a IVA il trasferimento della proprietà di un bene immobile appartenente ad un soggetto passivo IVA, a favore dell'erario di uno Stato membro, eseguita ex lege e dietro pagamento di un'indennità, in una situazione, come quella di cui al procedimento principale, in cui la stessa persona rappresenta contemporaneamente l'amministrazione espropriante e il comune espropriato, e in cui quest'ultimo continua, in pratica, a gestire il bene in questione, anche se il versamento dell'indennità è stato effettuato solamente mediante un trasferimento contabile interno nell'ambito del bilancio del comune.
- 30 Occorre anzitutto ricordare che la direttiva IVA prevede un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (sentenza dell'11 maggio 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono quindi soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 32 Per quanto riguarda, in primo luogo, la nozione di «cessione di beni», quest'ultima non è definita dalla disposizione summenzionata.
- 33 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, invece, definisce tale nozione come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Inoltre, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva dispone che, oltre all'operazione di cui al paragrafo 1 di detto articolo, è considerato «cessione di beni» il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge.

- 34 Per quanto riguarda l'operazione di cui al procedimento principale, nelle sue osservazioni scritte e all'udienza dinanzi alla Corte, il comune ha sostenuto che, affinché un'operazione rientri nel campo di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, essa deve parimenti soddisfare i criteri dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA.
- 35 A tale riguardo, mentre l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce la nozione di «cessione di beni» in termini generali, è possibile dedurre dall'interpretazione letterale del paragrafo 2 del medesimo articolo, in particolare dall'espressione «[o]ltre all'operazione di cui al paragrafo 1», che detto paragrafo 2 si riferisce ad altre operazioni che sono parimenti considerate come «cessioni di beni». Ne consegue che il legislatore dell'Unione europea, pur riunendole sotto la stessa nozione di «cessione di beni», ha voluto distinguere l'operazione di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA da quella di cui all'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, in quanto queste due operazioni non sono definite nei medesimi termini. In particolare, la definizione dell'operazione di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della suddetta direttiva non fa alcun riferimento al «potere di disporre di un bene materiale come proprietario» menzionato all'articolo 14, paragrafo 1, della medesima direttiva.
- 36 Risulta quindi dalla formulazione e dalla struttura dell'articolo 14 della direttiva IVA, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 47 delle sue conclusioni, che il paragrafo 2 di detto articolo costituisce, rispetto alla definizione generale contenuta al paragrafo 1 dello stesso, una *lex specialis*, le cui condizioni di applicazione hanno carattere autonomo rispetto a quelle del citato paragrafo 1.
- 37 Pertanto, la qualificazione come «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, esige il soddisfacimento di tre condizioni cumulative. Innanzitutto, vi deve essere un trasferimento del diritto di proprietà. Tale trasferimento, poi, deve avvenire in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge. Infine, deve esservi il pagamento di un'indennità.
- 38 A tale proposito, occorre rilevare che la prima di queste tre condizioni, vale a dire il trasferimento del diritto di proprietà, non può essere intesa nel senso che implica la necessità di un trasferimento in senso economico.
- 39 Vero è che, chiamata a interpretare l'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), la cui formulazione è identica a quella dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, la Corte ha statuito che tale articolo 5, paragrafo 1, dev'essere interpretato nel senso che si considera come «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, anche se non viene trasferita la proprietà giuridica del bene (sentenza dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, punto 9). Tuttavia, nell'ambito della presente domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio ha sollevato la questione se possa sussistere una «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, nell'ipotesi in cui ha avuto luogo soltanto il trasferimento giuridico della proprietà dei beni, dietro pagamento di un'indennità, mentre il titolare del potere economico sul bene in questione è rimasto lo stesso. Infatti, la peculiarità risultante dal diritto amministrativo polacco, secondo la quale, in caso di esproprio da parte dell'erario di beni immobili appartenenti a città con status di distretto, tali beni continueranno ad essere amministrati da questa medesima entità, rappresentata dal sindaco, potrebbe essere tale da privare almeno in parte il trasferimento di proprietà in questione del suo carattere economico, in ragione del fatto che l'amministrazione espropriante non si trova investita del potere di disporre dei beni in questione come proprietaria.

- 40 A tal proposito, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA non si riferisce, a differenza del paragrafo 1 del medesimo articolo, al trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario ma, in maniera più esplicita, alla trasmissione della proprietà di tale bene (v., per quanto riguarda l'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), sentenza del 4 ottobre 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, punto 31).
- 41 Di conseguenza, come ha altresì rilevato l'avvocato generale al paragrafo 53 delle sue conclusioni, ai fini dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, purché le altre condizioni di tale disposizione siano soddisfatte, il trasferimento della proprietà del bene, nel senso di titolo giuridico formale, è sufficiente affinché tale operazione sia considerata una «cessione di beni» imponibile.
- 42 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la condizione generale collegata al carattere oneroso dell'operazione, di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, quale sia la relazione tra la nozione di «titolo oneroso» di cui a tale articolo e quella di «indennità», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva, in una situazione in cui il versamento dell'indennità al comune espropriato avviene unicamente attraverso un trasferimento contabile interno.
- 43 Per quanto concerne il carattere oneroso dell'operazione in oggetto, risulta dalla giurisprudenza costante della Corte che il fatto che una cessione di beni sia effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il bene ceduto e il corrispettivo ricevuto (v., in tal senso, sentenza del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, punto 51 e giurisprudenza ivi citata). Un simile nesso diretto sussiste soltanto quando tra il cedente e il cessionario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il prezzo riscosso dal cedente costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto (v., in tal senso, sentenza dell'11 maggio 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punto 31 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, tale corrispettivo deve costituire un valore soggettivo, realmente percepito ed esprimibile in denaro (v., in tal senso, sentenze del 19 dicembre 2010, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punti 44 e 45 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Tuttavia, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 61 delle sue conclusioni, la questione se, affinché vi sia «pagamento di un'indennità», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, sia necessario che tale pagamento presenti tutti gli elementi costitutivi della nozione di «titolo oneroso», di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, è priva di pertinenza, dato il carattere di *lex specialis* della prima di tali disposizioni, come risulta dal punto 36 della presente sentenza. Infatti, detti elementi costitutivi sono stati enunciati dalla Corte nell'ambito dell'interpretazione non dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, ma dell'articolo 2, paragrafo 1, di quest'ultima.
- 45 Orbene, dalla decisione di rinvio risulta che l'indennità di cui al procedimento principale è direttamente collegata al trasferimento dal comune all'erario della proprietà dei beni immobili. A tale riguardo, a condizione che il versamento di tale indennità sia effettivamente avvenuto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, è irrilevante che tale versamento sia stato effettuato mediante un trasferimento contabile interno nell'ambito del medesimo bilancio.
- 46 Per quanto riguarda, in terzo luogo, le altre condizioni generali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, vale a dire la condizione relativa al luogo in cui avviene la cessione del bene, quella della qualità di soggetto passivo di un'entità come il comune e quella relativa al fatto che il soggetto passivo abbia agito «in quanto tale», è pacifico, innanzitutto, che, nella fattispecie, la condizione relativa al luogo della cessione è soddisfatta, in quanto l'operazione si è realizzata sul territorio di uno Stato membro, vale a dire in Polonia.

- 47 Inoltre, la qualità di soggetto passivo IVA del comune non è messa in discussione dal giudice del rinvio. A norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, 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, in particolare, «attività economica» lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.
- 48 Per quanto riguarda, infine, la condizione di agire «in qualità di soggetto passivo» al momento del trasferimento del diritto di proprietà sui beni immobili all'erario, contestata dal comune sulla base dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, occorre ricordare che la Corte ha già dichiarato che 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, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati (sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punto 21 e giurisprudenza ivi citata). Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nell'ambito della causa di cui è investito.
- 49 Per quanto riguarda il procedimento principale, come emerge dal punto 15 della presente sentenza, la proprietà di beni immobili appartenenti al comune è stata effettivamente trasferita all'erario in vista della costruzione di una strada nazionale. Tale trasferimento è avvenuto mediante un'espropriazione da parte della pubblica amministrazione, vale a dire il presidente del voivodato della Bassa Slesia, che, con decisione separata, ha parimenti fissato l'importo dell'indennità dovuta al comune.
- 50 Ne discende, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, che le tre condizioni di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA sono soddisfatte nel caso di specie.
- 51 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che costituisce un'operazione soggetta a IVA il trasferimento della proprietà di un bene immobile appartenente a un soggetto passivo IVA, a favore dell'erario di uno Stato membro, eseguito ex lege e dietro pagamento di un'indennità, in una situazione, come quella di cui al procedimento principale, in cui la stessa persona rappresenta contemporaneamente l'amministrazione espropriante e il comune espropriato, e in cui quest'ultimo continua, in pratica, a gestire il bene in questione, anche se il versamento dell'indennità è stato effettuato solamente mediante un trasferimento contabile interno nell'ambito del bilancio del comune.

Sulle spese

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

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

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che costituisce un'operazione soggetta a imposta sul valore aggiunto il trasferimento della proprietà di un bene immobile appartenente a un soggetto passivo d'imposta sul valore aggiunto, a favore dell'erario di uno Stato membro, eseguito ex lege e dietro pagamento di un'indennità, in una situazione, come quella di cui al procedimento principale, in cui la stessa persona rappresenta contemporaneamente

L'amministrazione espropriante e il comune espropriato, e in cui quest'ultimo continua, in pratica, a gestire il bene in questione, anche se il versamento dell'indennità è stato effettuato solamente mediante un trasferimento contabile interno nell'ambito del bilancio del comune.

Firme