



# Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JULIANE KOKOTT  
del 10 novembre 2022<sup>1</sup>

**Causa C-616/21**

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**  
**contro**  
**Gmina L.**

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

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto tributario – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 2, 9 e 13 – Prestazione di servizi a titolo oneroso – Nozione di “soggetto passivo” – Attività economica – Approccio tipologico – Ente di diritto pubblico, che gestisce sul territorio comunale la bonifica dall'amianto a titolo gratuito per i residenti, pur ricevendo una sovvenzione di un fondo – Assenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza»

## **I. Introduzione**

1. La bonifica da parte di un Comune di prodotti contaminati pericolosi, come i prodotti contenenti amianto, non mira solo a tutelare la salute dei residenti, ma può anche sollevare questioni rilevanti in materia di IVA. Se i residenti interessati avessero incaricato un'impresa, di propria iniziativa, di procedere alla bonifica, la valutazione in base alla normativa in materia di IVA sarebbe chiara. La società effettua nei loro confronti un'operazione imponibile e non esente. Lo Stato riscuote l'IVA corrispondente. Una sovvenzione statale pari al 100% delle spese a favore dei residenti sarebbe priva di rilevanza ai fini dell'IVA.

2. Cosa accade però quando un Comune provvede, a titolo gratuito per i residenti, all'organizzazione della bonifica di detti rifiuti, incaricando un'impresa a tal fine e ricevendo successivamente, da parte di un terzo (nel caso di specie: un fondo statale), il rimborso integrale o parziale delle spese sostenute? Anche in tal caso, lo Stato riscuote l'IVA almeno una volta, segnatamente da parte dell'impresa. Qualora il Comune riceva però una sovvenzione proveniente da risorse statali, pari a una percentuale compresa tra il 40 e il 100%, ciò comporta l'esistenza di un'ulteriore operazione, effettuata dal Comune nei confronti dei residenti, imponibile e soggetta ad imposta, e pertanto il sorgere di un'ulteriore IVA?

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

3. La conseguenza della catena di prestazioni che ne risulta (operazione dell'impresa nei confronti del residente, per il tramite del Comune) consisterebbe nel fatto che il Comune dovrebbe versare l'IVA, ma potrebbe richiedere, in via di principio, una detrazione dell'imposta applicata sulla prestazione a monte. Qualora l'importo della sovvenzione sia pari alle spese sostenute, si tratterebbe di un gioco a somma zero con un notevole onere amministrativo. Nel caso in cui la sovvenzione fosse di importo minore (o non rientrasse nella base imponibile), residuerebbe un'eccedenza di imposta a monte, con la conseguente riduzione del gettito fiscale. Laddove la sovvenzione fosse di importo maggiore, verrebbe generato un gettito fiscale aggiuntivo a partire da un programma di finanziamento statale. Tutte e tre le conseguenze producono inconvenienti, in particolare alla luce dell'obiettivo perseguito mediante l'intervento del Comune (tutela dell'ambiente e della salute, prevenzione dei rischi) di cui beneficia la collettività e non solo il residente.

4. La valutazione della bonifica dall'amianto finanziata con risorse statali solleva alcune questioni fondamentali in materia di IVA, alle quali la Corte deve fornire una risposta nella domanda di pronuncia pregiudiziale di cui trattasi. Inter alia, occorre chiarire il modo in cui debbano essere determinati il destinatario e il fornitore di una prestazione. Altrettanto fondamentale è la questione se un Comune – assumendo che sia il fornitore di una prestazione – eserciti, in un caso del genere, un'attività economica.

## II. Contesto normativo

### A. Diritto dell'Unione

5. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>2</sup> (in prosieguo: la «direttiva IVA»), così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

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

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

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

7. L'articolo 13 della direttiva di cui trattasi è invece così formulato:

«1. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche

<sup>2</sup> Direttiva del Consiglio, del 28 novembre (GU 2006, L 347, pag. 1); da ultimo modificata dalla direttiva 2022/890/UE del Consiglio, del 3 giugno 2022 (GU 2022, L 155, pag. 1).

autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili.

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

8. L'articolo 28 di detta direttiva riguarda il commissionario di prestazioni di servizi e così dispone:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

9. L'articolo 73 della medesima direttiva regola in tal modo la base imponibile:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

## **B. Diritto polacco**

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

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

«Fatti salvi i paragrafi 2, 3 e 5, gli articoli da 30 bis a 30 quater, l'articolo 32, l'articolo 119 e i paragrafi 1, 4 e 5 dell'articolo 120, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per la vendita da parte dell'acquirente, del destinatario del servizio o di un terzo, compresi i sussidi, le sovvenzioni e altri pagamenti supplementari di carattere simile aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo».

12. La Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (legge dell'8 marzo 1990 sull'autonomia comunale, GU 2020, posizione 713, e successive modifiche, in prosieguo: la «legge sull'autonomia comunale») dispone all'articolo 7, paragrafo 1:

«Il soddisfacimento delle necessità collettive della comunità rientra tra i compiti propri del Comune. In particolare, tra i compiti propri rientrano le materie riguardanti:

- 1) pianificazione del territorio, gestione immobiliare, tutela dell'ambiente e della natura e gestione delle acque; (...)
- 5) tutela della salute; (...)

13. L'Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (legge del 27 aprile 2001 sulla tutela dell'ambiente, GU 2020, posizione 1219, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sulla tutela dell'ambiente») prevede all'articolo 400, paragrafo 2, quanto segue:

«I Fondi dei Voivodati per la tutela dell'ambiente e la gestione delle acque, in prosieguo indicati come i “Fondi del Voivodato”, sono persone giuridiche autonome ai sensi dell'articolo 9, punto 14, della legge di cui al paragrafo 1 [ossia la Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (legge del 27 agosto 2009, sulle finanze pubbliche; in prosieguo: la «legge sulle finanze pubbliche», GU 2019, posizione 869, e successive modifiche)]».

14. Il successivo articolo 400 ter, paragrafi 2 e 2 bis, è così formulato:

«2. Scopo dell'attività dei Fondi dei Voivodati è il finanziamento della tutela dell'ambiente e della gestione delle acque nell'ambito delimitato dall'articolo 400 bis, paragrafo 1, punti 2, 2 bis, da 5 a 9 bis, da 11 a 22 e da 24 a 42.

2 bis. Scopo del Fondo Nazionale e dei Fondi dei Voivodati è anche la creazione delle condizioni per l'esecuzione dei finanziamenti della tutela dell'ambiente e della gestione delle acque, in particolare garantendo sostegno e promozione per attività funzionali a tale attuazione e cooperando con altri soggetti, compresi enti locali autonomi, imprenditori e soggetti stabiliti al di fuori della Repubblica di Polonia».

15. Le disposizioni riguardanti la bonifica dall'amianto sono previste da una legge del Parlamento<sup>3</sup>. Inoltre, è stata adottata anche una delibera del Consiglio dei Ministri del 14 luglio 2009 relativa all'adozione del programma pluriennale denominato «Programma di bonifica del Paese dall'amianto per gli anni 2009-2032»<sup>4</sup>. La delibera determina i compiti a lungo termine imposti dall'Unione europea, indica gli obiettivi, il quadro normativo, finanziario e organizzativo del programma e obbliga gli enti locali a elaborare programmi di bonifica dei prodotti contenenti amianto.

16. Il Consiglio comunale di L, agendo in base alla legge sulla tutela dell'ambiente, con delibera 227/VI/2019 del 26 aprile 2019, adottava l'«Aggiornamento del programma di bonifica dall'amianto nella città di L. per gli anni 2018-2032». La sua esecuzione è stata affidata al Sindaco

<sup>3</sup> Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (legge del 19 giugno 1997 sul divieto di utilizzo dei prodotti contenenti l'amianto, Polonia; GU 2020, posizione 1680).

<sup>4</sup> Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą «Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032», adottata in base alla Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (legge del 6 dicembre 2006 sui principi dell'attuazione della politica di sviluppo; GU 2009, numero 84, posizione 712).

di L. Nell'ordinanza 62/9/2019 emessa dal Sindaco di L. il 23 settembre 2019, venivano precisate le regole di attuazione del progetto. Ai sensi dell'allegato della suddetta delibera, le operazioni nell'ambito della bonifica dall'amianto consistono, in particolare, nella rimozione dei prodotti e nella bonifica dei rifiuti contenenti amianto provenienti dal territorio di L.

### III. Fatti e procedimento pregiudiziale

17. La Gmina L. (Comune di L., Polonia; in prosieguo: il «Comune») è un ente locale che realizza i compiti propri elencati nell'articolo 7 della legge sull'autonomia comunale, nonché numerosi compiti delegati dall'amministrazione statale. Esso è registrato come soggetto passivo IVA.

18. La realizzazione del programma di bonifica dei prodotti contenenti amianto rappresenta l'attuazione dei compiti statutari del Comune, nonché del «Programma di bonifica del Paese dall'amianto per gli anni 2009-2032» e ha luogo conformemente all'ordinanza del Sindaco della città di L. del 23 settembre 2019.

19. Secondo tale ordinanza, il Comune rimuove (raccoglie), nel suo territorio, i prodotti contenenti amianto dagli edifici a fini residenziali e aventi altra destinazione nonché i rifiuti contenenti amianto. Tali misure non riguardano gli immobili in cui viene svolta un'attività economica. Il Comune intende sostenere tutte le spese della rimozione dell'amianto dagli edifici ammessi al programma.

20. Il Comune organizza detto progetto accogliendo le richieste dei residenti interessati alla rimozione dell'amianto dai propri immobili. Successivamente, in base alle disposizioni della legge sugli appalti pubblici, il Comune sceglie l'appaltatore incaricato della bonifica dall'amianto e, in seguito, conclude un contratto con quest'ultimo per l'esecuzione di prestazioni di servizi negli immobili dei residenti che hanno precedentemente presentato le corrispondenti domande presso l'amministrazione comunale.

21. Dopo l'esecuzione di tali prestazioni, l'appaltatore, selezionato nel modo suddetto, emette, nei confronti del Comune, una fattura in cui applica l'IVA calcolata sul compenso concordato. L'intero compenso, compresa l'IVA, viene pagato dal Comune con proprie risorse. In seguito, il Comune chiede il rimborso integrale o parziale delle spese sostenute a tal fine, sotto forma di sovvenzione proveniente dal Fondo del Voivodato per la tutela dell'ambiente e la gestione delle acque in L. Detta sovvenzione può essere pari a un importo variabile dal 40% al 100% delle spese, a seconda del rispetto delle condizioni stabilite dal Fondo. I residenti non sostengono alcuna spesa, né il Comune stipula con questi ultimi alcun contratto avente ad oggetto la rimozione dell'amianto dagli immobili di loro proprietà.

22. In data 7 gennaio 2020, il Comune chiedeva all'amministrazione finanziaria di emettere una decisione su interpello in merito alle seguenti questioni:

- Nella realizzazione di tale programma il Comune assume il ruolo di autorità pubblica di cui all'articolo 15, paragrafo 6, della legge sull'IVA?
- La ricezione di una sovvenzione da parte del Fondo del Voivodato per la tutela dell'ambiente e la gestione delle acque in L. fa sorgere un obbligo d'imposta ai sensi dell'articolo 19 bis, paragrafo 5, punto 2, in combinato disposto con il paragrafo 6, della legge sull'IVA?

- Il Comune ha il diritto di detrarre l’IVA a monte figurante nelle fatture emesse dall’appaltatore, selezionato ai sensi della normativa in materia di appalti pubblici, che documentano la rimozione di prodotti contenenti amianto dagli edifici di proprietà di persone fisiche e di condomini ammessi al programma di bonifica dall’amianto nel territorio di L.?

23. In tale situazione, il Comune riteneva di agire in veste di ente di diritto pubblico. In quanto ente locale, assolverebbe ai propri compiti previsti dall’articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della legge sull’autonomia comunale e dai summenzionati programmi del Governo. Esso finanzierebbe a titolo gratuito la bonifica dall’amianto in favore dei residenti – membri della comunità locale, dai quali, a tal fine, non percepisce alcun compenso, diritto, contributo o pagamento. Inoltre, nella situazione descritta non sussisterebbe alcun rischio di distorsione della concorrenza ai sensi dell’articolo 13 della direttiva IVA. Infatti, il Comune non realizzerebbe il progetto avvalendosi di proprio personale e proprie risorse, dovendo, invece, selezionare un appaltatore in base alle disposizioni della legge sugli appalti pubblici, che costituirebbe una misura di rafforzamento della concorrenza.

24. Nella sua decisione emessa su interpello del 13 marzo 2020, l’amministrazione finanziaria stabiliva che il progetto descritto dal Comune dovesse essere qualificato come attività soggetta all’IVA in quanto consistente nella rivendita, ai residenti del Comune, dei servizi di bonifica dall’amianto forniti dall’appaltatore selezionato. Il Comune acquisirebbe tali prestazioni dall’appaltatore – selezionato in base alla legge sugli appalti pubblici – in nome proprio ma per conto di terzi. Pertanto, ai sensi dell’articolo 8, paragrafo 2 bis, della legge sull’IVA, il Comune assumerebbe il ruolo di fornitore di servizi, pur non avendo concluso contratti con i residenti. I destinatari non sarebbero tutti i residenti del Comune, bensì soltanto quelli che hanno presentato le relative richieste di rimozione dell’amianto dai loro immobili. Sarebbe altresì irrilevante il fatto che degli effetti del progetto beneficiassero indirettamente tutti i residenti.

25. L’amministrazione finanziaria sottolineava i seguenti aspetti: l’appaltatore viene selezionato dal Comune (e non dai residenti), il Comune stipula un contratto con l’appaltatore, le fatture sono emesse nei suoi confronti e il Comune stesso paga il corrispettivo con le proprie risorse, partecipando pertanto attivamente all’esecuzione delle prestazioni di servizi. Il Comune eseguirebbe prestazioni specifiche a favore di singoli proprietari di immobili identificati che hanno presentato una richiesta e la sovvenzione proveniente dal Fondo del Voivodato per la tutela dell’ambiente e la gestione delle acque in L. sarebbe volta a coprire le spese di tali prestazioni specifiche.

26. Alla luce di quanto precede, l’amministrazione finanziaria ha attribuito al Comune lo status di soggetto passivo IVA, stabilendo che la realizzazione delle menzionate attività fosse soggetta a IVA e che sorgesse un obbligo d’imposta comprendente anche la sovvenzione concessa dal Fondo del Voivodato per la tutela dell’ambiente e la gestione delle acque in L. Allo stesso tempo, sussiste il diritto a detrazione dell’imposta figurante nelle fatture emesse dall’appaltatore.

27. Con sentenza del 21 luglio 2020, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del Voivodato di Lublino, Polonia) ha annullato la decisione emessa su interpello del 13 marzo 2020, con la motivazione che un Comune, il quale riceva un finanziamento mirante alla rimozione dell’amianto dagli immobili dei suoi residenti e non percepisca a tale titolo alcun corrispettivo dai residenti, nella realizzazione di tale progetto non opererebbe in qualità di soggetto passivo IVA. Con la rimozione dell’amianto dal territorio del Comune, in particolare dagli immobili dei suoi residenti, non sarebbe svolta un’attività economica rientrante nell’ambito



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

### ***B. Sulla determinazione del prestatore e del destinatario di una prestazione di servizi***

33. Quale imposta generale sui consumi, l'imposta sul valore aggiunto è intesa a tassare la capacità del consumatore, la quale si manifesta nel suo impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile<sup>6</sup>. Pertanto, il destinatario deve aver ricevuto un beneficio consumabile. Ciò vale del pari per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA. Il beneficio consumabile di cui trattasi nella fattispecie in esame consiste nella bonifica dall'amianto, che non costituisce una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, bensì una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva.

34. Tuttavia, occorre chiarire chi abbia fornito tale prestazione di servizi e quale ne sia il destinatario. Potrebbe configurarsi una prestazione di servizi fornita dall'impresa di bonifica al Comune (avendo quest'ultimo conferito l'incarico e pagato il corrispettivo) oppure al residente (dato che il suo terreno è stato liberato dall'amianto). Può prendersi però in considerazione anche una prestazione del Comune al residente, in quanto quest'ultimo ha presentato una corrispondente richiesta presso il Comune, il quale (per il tramite di un subappaltatore a ciò incaricato) lo ha liberato dall'amianto presente sulla sua proprietà (v., al riguardo, sub 2.). Inoltre, l'amministrazione finanziaria polacca ritiene evidentemente di essere in presenza di un'operazione per conto terzi ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA (v. al riguardo, sub 1.), nella quale il Comune ha agito in nome proprio ma per conto del residente.

#### ***1. Sull'esistenza di un'operazione su commissione***

35. L'articolo 28 della direttiva IVA chiarisce che «qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale». Dunque, qualora il Comune in qualità di commissionario abbia affidato l'incarico di bonifica dall'amianto alla società in nome proprio ma per conto dei residenti, si ritiene che esso stesso abbia fornito detto servizio ai residenti.

<sup>6</sup> V., a titolo esemplificativo: sentenze del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 23), dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37 – «[l'IVA] è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23 – «Si deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo»).

36. Tale trattamento dell'operazione su commissione, sotto il profilo della normativa in materia di IVA, è una finzione giuridica, come ha sottolineato la Corte in costante giurisprudenza<sup>7</sup>. In realtà, l'attività di un commissionario consiste in un mero servizio di gestione d'affari, per il quale egli riceve una provvigione. Per motivi collegati alla suddetta normativa, detto servizio viene però qualificato diversamente, in modo da essere trattato come la prestazione principale. Ciò è decisivo anzitutto con riguardo alle esenzioni<sup>8</sup>, le quali vengono così estese a detto servizio fornito dal commissionario. In sostanza, viene in tal modo conseguito un trattamento uguale delle operazioni dirette e di quelle per conto terzi.

37. Ad avviso della Corte<sup>9</sup>, ne consegue che devono essere soddisfatte due condizioni affinché tale disposizione possa applicarsi. Da un lato, deve esistere un mandato in esecuzione del quale il commissionario intervenga, per conto del committente, nella prestazione di servizi, nonché, dall'altro, che sussista un'identità tra le prestazioni di servizi acquisite dal commissionario e quelle cedute al committente.

38. Per quanto riguarda la prima di tali condizioni, la Corte<sup>10</sup> rileva che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA utilizza espressamente il termine «contratto» e l'articolo 28 della stessa direttiva precisa che il soggetto passivo deve agire «per conto terzi». Da ciò consegue che tra il commissionario e il committente deve esistere un accordo avente ad oggetto l'attribuzione del mandato di cui trattasi. Il committente viene pertanto menzionato in alcuni ordinamenti giuridici anche come il «dominus».

39. Ove, tuttavia, tale incarico e il potere del committente (il dominus) di impartire istruzioni al commissionario che ne deriva costituiscano una caratteristica essenziale dell'operazione su commissione, quest'ultima non sussiste nel caso di specie – come giustamente osservato dalla Commissione. Il residente interessato non incarica il Comune della bonifica dall'amianto per conto proprio, bensì presenta una richiesta di inclusione nel programma di bonifica finanziato dallo Stato. L'inserimento dipende dal Comune e non da detto residente. Al di là della presentazione della richiesta, il residente non sembra avere alcuna influenza sull'esecuzione della prestazione di servizi. Di conseguenza, viene esclusa l'ipotesi di un'operazione su commissione.

## 2. *Prestatore e destinatario della prestazione di servizi «bonifica dall'amianto»*

40. Pertanto, si pone la questione fondamentale relativa al soggetto che esegue il servizio di bonifica e al suo destinatario della prestazione. Ciò solleva la questione del modo in cui è possibile determinare il prestatore e il destinatario, qualora più persone partecipino all'esecuzione di una «prestazione di servizi (...) a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c, della direttiva IVA.

<sup>7</sup> Sentenze del 21 gennaio 2021, UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punto 43), del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punti 49 e 50), del 19 dicembre 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, punti 37 e segg.), del 16 settembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contratto d'attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punto 49), del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, punti 85, 86 e 88), e del 14 luglio 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punto 35).

<sup>8</sup> V. espressamente sentenza del 14 luglio 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punto 36).

<sup>9</sup> Sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punto 51).

<sup>10</sup> Sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punto 52).

*a) Indizi che consentono di determinare il prestatore e il destinatario della prestazione*

41. Dato che l'IVA mira a tassare la spesa sostenuta dal destinatario per un bene di consumo, la *determinazione del destinatario* può, in linea di principio, essere effettuata in base al soggetto che ha pagato la prestazione di servizi, avendo quest'ultimo sostenuto le relative spese. Tuttavia, ciò costituisce un mero indizio. Infatti, ai fini dell'esecuzione di una prestazione di servizi «a titolo oneroso» ai sensi della direttiva IVA, non è necessario che il corrispettivo sia versato direttamente dal destinatario del servizio, come risulta anche dal suo articolo 73. Al contrario, detto corrispettivo può provenire anche da un terzo<sup>11</sup>. Il fatto che a pagare non sia stato il residente, bensì un Fondo oppure il Comune non impedisce quindi di ravvisare una prestazione di servizi nei confronti del residente.

42. Dal momento che nella normativa in materia di IVA l'impresa che esegue la prestazione funge da percettore di imposte per conto dello Stato<sup>12</sup>, ai fini della *determinazione del prestatore*, in linea di principio, occorre fare riferimento alla persona che ha ricevuto il corrispettivo. Infatti, solo quest'ultima è in grado di versare allo Stato l'IVA contenuta nel corrispettivo. A tal proposito, il Comune può essere considerato come prestatore, in quanto riceve da un fondo il rimborso di un determinato certo importo per la rimozione dell'amianto dagli immobili del residente. È pertanto irrilevante che il Comune non abbia rimosso l'amianto avvalendosi di proprio personale, bensì incaricando un privato. L'intervento di un subappaltatore è piuttosto comune in ambito commerciale e implica una prestazione del subappaltatore al committente, che poi la fornisce al proprio cliente come propria prestazione. La Corte si è già pronunciata a tal riguardo<sup>13</sup>.

43. Il fatto che il Comune prenda in carico una funzione pubblica (prevenzione in materia sanitaria e prevenzione dei rischi), organizzando la bonifica dall'amianto, non lo priva pertanto della possibilità di eseguire una prestazione nei confronti dei residenti. Infatti, secondo la giurisprudenza, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso possono anche consistere nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate dalla legge, per uno scopo di interesse generale<sup>14</sup>.

*b) Rapporto giuridico tra il prestatore e il destinatario*

44. Al contrario, la Corte ha esplicitamente affermato che, per identificare il beneficiario della prestazione imponibile, occorre determinare chi sia legato da un rapporto giuridico nell'ambito del quale sia avvenuto uno scambio di reciproche prestazioni<sup>15</sup>. Tuttavia, la Corte ritiene che tale rapporto giuridico esista già quando sussiste un nesso sufficientemente diretto tra la prestazione e

<sup>11</sup> Sentenze del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 40), del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, punto 34), e del 7 ottobre 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, punto 56).

<sup>12</sup> In tal senso la Corte in costante giurisprudenza: sentenze dell'11 novembre 2021, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, punto 31), del 15 ottobre 2020, *E. (IVA – Riduzione della base imponibile)* (C-335/19, EU:C:2020:829, punto 31), dell'8 maggio 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punto 22), del 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 13 marzo 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1° aprile 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

<sup>13</sup> Sentenza del 3 maggio 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, punti 34 e segg.): il rivenditore di carte telefoniche fornisce un servizio di telecomunicazione di cui è stato previamente incaricato dalla società di telefonia (in qualità di subappaltatore).

<sup>14</sup> Sentenze del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 39), e del 2 giugno 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, punto 42).

<sup>15</sup> Sentenza del 3 maggio 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 33), in tal senso anche sentenza del 16 settembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Contratto d'attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punti 40 e segg.).

il pagamento<sup>16</sup>. In tale contesto, atteso che la situazione contrattuale riflette, di norma, l'effettività economica e commerciale delle operazioni, le clausole contrattuali pertinenti costituiscono un elemento da prendere in considerazione<sup>17</sup>. In definitiva, spetta al giudice del rinvio la valutazione dei suddetti rapporti giuridici e clausole contrattuali.

45. Qualora il Comune avesse soltanto agito da intermediario, su richiesta del residente, in un contratto tra quest'ultimo e l'impresa di bonifica, pagando il corrispettivo unicamente in qualità di «terzo» ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA e ricevendo il rimborso di una parte di esso tramite il Fondo, allora sussisterebbe uno scambio diretto di prestazioni tra l'impresa e il residente. L'individuazione del soggetto responsabile di eventuali danni nei confronti del residente nell'ambito di detta prestazione di servizi costituirebbe un indizio rivelatore.

46. Qualora, invece, il Comune dovesse concludere il contratto con l'impresa di bonifica in nome e per conto proprio, agendo nei confronti del rispettivo residente (richiedente) altresì in nome e per conto proprio – eventualmente sulla base del diritto pubblico –, allora il Fondo può aver pagato anche in qualità di «terzo» per una prestazione del Comune al residente.

47. Se ben intendo quanto affermato dal giudice del rinvio, l'impresa di bonifica si è impegnata nei confronti del Comune a rimuovere l'amianto presente dai terreni indicati dal Comune. Il Comune si è impegnato a pagarne il corrispettivo. Pertanto, sussiste una prestazione di servizi a titolo oneroso dell'impresa nei confronti del Comune.

48. Il proprietario non ha invece manifestamente alcun rapporto contrattuale con l'impresa. Al contrario, egli ha esclusivamente incaricato il Comune della bonifica dall'amianto presente sul suo terreno. Ciò dimostra che la rimozione dell'amianto da parte del Comune è per lui rilevante, costituendo pertanto un beneficio consumabile. Per tale rimozione effettuata presso il residente, il Comune riceve, successivamente, da un fondo un rimborso integrale o parziale delle spese sostenute. Pertanto, ritengo che sussista un nesso diretto tra la rimozione dell'amianto a favore di un singolo residente (a seguito di sua richiesta al Comune) e il «pagamento» quantomeno parziale di tale prestazione del Comune da parte di un terzo (Fondo).

49. Sarebbe tuttavia del pari ipotizzabile che il rifinanziamento da parte del Fondo abbia luogo indipendentemente dal soggetto il cui amianto deve essere rimosso (un residente o lo stesso Comune). In tal caso, il pagamento da parte del Fondo (terzo ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA) è il corrispettivo della prestazione effettuata dall'impresa di bonifica nei confronti del Comune e costituisce un mero rifinanziamento del Comune con risorse pubbliche. Tuttavia, ciò non è quanto emerge dalla domanda di pronuncia pregiudiziale.

50. Non è pertinente il rilievo, presente in alcune memorie, riguardante la mancanza di un contratto tra Comune e residente. Di certo non sussiste alcun tipico contratto di diritto civile. Come esposto supra (paragrafo 44) è sufficiente l'esistenza di un nesso diretto tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto<sup>18</sup>.

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

<sup>17</sup> Sentenza del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punto 66), in senso simile già sentenza del 20 giugno 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punto 43).

<sup>18</sup> V. i riferimenti supra alle note 15 e 16.

51. Un siffatto nesso diretto sussiste quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, vale a dire che l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa<sup>19</sup>. Tale è il caso nella fattispecie in esame, qualora tra il rifinanziamento da parte del Fondo a favore del Comune e la rimozione dell'amianto presso un determinato residente, che aveva precedentemente presentato una corrispondente richiesta, sussista un nesso siffatto<sup>20</sup>, circostanza che spetta al giudice del rinvio chiarire.

52. Ne consegue che nella fattispecie in esame sussistono due prestazioni di servizi. L'impresa effettua una prestazione (rimozione dell'amianto) a favore del Comune, la quale ha luogo indubbiamente a titolo oneroso. Il Comune, a sua volta, effettua una prestazione (rimozione dell'amianto) a favore del rispettivo residente, che lo ha richiesto a detto Comune, la quale prestazione è del pari eseguita a titolo oneroso a carico di un terzo (pagamento da parte del Fondo).

### c) Ammontare del corrispettivo

53. Resta da chiarire unicamente se il compenso ricevuto dal Comune costituisca *il controvalore effettivo* del servizio prestato al residente. Ciò sembra dubbio, in quanto la controprestazione sostenuta da un terzo (nel caso di specie: il Fondo) copre eventualmente solo una parte delle spese. In base alla domanda di pronuncia pregiudiziale, tale copertura si aggirava, a seconda delle condizioni, tra il 40 e il 100% delle spese sostenute.

54. In ogni caso, la direttiva IVA non richiede alcun equo compenso. Ciò è dimostrato già dall'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva, che anche nel caso di gratuità finge l'esistenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso. Infatti, un servizio prestato a fronte di un modico corrispettivo deve poter essere considerato a maggior ragione come una prestazione di servizi a titolo oneroso. Lo stesso si evince dall'articolo 80 della direttiva IVA, il quale stabilisce che gli Stati membri possono disporre che, in caso di prestazioni di servizi tra persone legate tra loro da stretti vincoli, un corrispettivo troppo esiguo può essere aumentato al valore normale. In tutti gli altri casi, un corrispettivo concordato al di sotto del valore normale è sufficiente ed efficace.

55. Per questo motivo, come già affermato dalla Corte in più occasioni, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso, in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati<sup>21</sup>.

56. Ne consegue che l'importo del compenso non è decisivo ai fini della qualificazione di prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. È invece determinante se il pagamento (nel caso di specie: da parte del Fondo) riguardi una specifica prestazione di servizi (nel caso di specie: la bonifica dall'amianto) effettuata dal

<sup>19</sup> Sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punto 26), v. in tal senso sentenze del 2 giugno 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, punto 16) e del 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punto 14).

<sup>20</sup> In tale senso ampio v. anche sentenza del 20 gennaio 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punti 27 e segg.).

<sup>21</sup> Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 43), v. in tal senso anche la sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punti 45 e 46, nonché la giurisprudenza ivi citata).

destinatario di detto pagamento (nel caso di specie, il Comune). Nell'ipotesi in cui venga fornita una risposta affermativa, il che spetta al giudice del rinvio, si configura altresì una prestazione di servizi «a titolo oneroso» da parte del Comune.

### 3. Conclusione intermedia

57. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che la qualificazione delle parti tra le quali è effettuata una prestazione di servizi a titolo oneroso dipende da una valutazione complessiva dei rapporti giuridici esistenti. Qualora da una valutazione del genere risulti la presenza di un nesso diretto tra il pagamento (nel caso di specie: da parte del Fondo) e la prestazione di servizi (nel caso di specie: la bonifica dall'amianto presso un residente da parte del Comune), si configura altresì una prestazione di servizi «a titolo oneroso».

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

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

59. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale definizione mette in evidenza l'ampiezza dell'ambito d'applicazione della nozione di «attività economica» nonché il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati<sup>22</sup>.

60. Quanto allo «sfruttamento di un bene», l'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, seconda frase, della direttiva IVA chiarisce che *si considera* attività economica il ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Di conseguenza, anche la mera gestione patrimoniale – se ha luogo con carattere di stabilità – può essere rilevante ai fini dell'IVA. Nella fattispecie in esame, tuttavia, non si tratta dello «sfruttamento di un bene»<sup>23</sup>, per cui non è rilevante l'elemento della stabilità. Inoltre, lo sviluppo pianificato e a lungo termine della bonifica dall'amianto per un gran numero di persone potrebbe soddisfare senz'altro anche tale criterio. Il programma di bonifica dall'amianto per la città di L. prevede pur sempre un periodo dal 2018 al 2032.

61. Risulta dalla giurisprudenza della Corte che, al fine di stabilire se una prestazione di servizi sia effettuata dietro corrispettivo in modo tale che tale attività debba essere qualificata come attività economica, occorre esaminare *l'insieme delle condizioni* in cui essa è realizzata<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 47), in senso analogo sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto) (C-604/19, EU:C:2021:13269, punto 69), in tal senso altresì sentenza del 16 settembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contratto d'attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punto 39).

<sup>23</sup> Non si è in presenza di un bene e quindi non è possibile un raffronto con le decisioni nelle quali la Corte ha dovuto distinguere la gestione patrimoniale occasionale da un'attività economica – v., al riguardo, ad esempio, sentenza del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punti 24 e segg.).

<sup>24</sup> Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 48), e del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 29), v. in tal senso sentenze del 19 luglio 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punto 34), e del 26 settembre 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 27).

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

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

64. Contrariamente alle nozioni astratte, le definizioni tipologiche sono più aperte<sup>25</sup>. L'appartenenza a una tipologia non deve essere stabilita mediante una sussunzione logico-astratta, bensì sulla base del grado di somiglianza con l'archetipo (modello). Tale riconduzione impone, nel singolo caso, una valutazione del quadro complessivo che tenga conto della percezione generale.

65. A tal proposito, secondo la pregressa giurisprudenza della Corte, può costituire un elemento pertinente la questione se il livello del compenso sia determinato secondo criteri che ne garantiscano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento del prestatore<sup>26</sup>. Lo stesso vale per l'importo degli introiti e altri elementi, come l'entità della clientela<sup>27</sup>. Orbene, la circostanza che ogni prestazione di servizi, individualmente considerata, non sia remunerata secondo un livello corrispondente ai costi da essa causati non è sufficiente a dimostrare che l'attività nel suo complesso non è remunerata secondo criteri che garantiscano la copertura delle spese di funzionamento del prestatore<sup>28</sup>. Tuttavia, la Corte ha concluso per l'assenza di attività economica con la motivazione, in particolare, che i contributi versati dai beneficiari delle prestazioni di cui trattasi miravano a coprire solo una piccola quota della totalità dei costi sostenuti dai prestatori<sup>29</sup>.

66. Un approccio tipologico del genere è, ad esempio, alla base della sentenza della Corte sull'attività economica di un membro di un consiglio di vigilanza, il quale percepiva una retribuzione per la sua attività svolta presso una società. Di conseguenza, la Corte ha comparato detta attività con quella di un tipico soggetto passivo, concludendo per l'assenza di attività economica in ragione delle sue peculiarità (retribuzione indipendente dalla partecipazione alle riunioni o dal carico di lavoro, assenza di rischio economico, importo fisso modico e forfettario)<sup>30</sup>. Detto approccio era già stato adottato nella sentenza *Gemeente Borsele*<sup>31</sup> e prima ancora nella sentenza *Enkler*<sup>32</sup>.

<sup>25</sup> V. al riguardo, in dettaglio, le mie conclusioni nella causa *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, paragrafo 25).

<sup>26</sup> Sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 49), v. in tal senso sentenza del 22 febbraio 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata).

<sup>27</sup> Sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 49), v. in tal senso sentenze del 12 maggio 2016, *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 31), del 19 luglio 2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punto 38), e del 26 settembre 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 29).

<sup>28</sup> Sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 51).

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

<sup>30</sup> Sentenza del 13 giugno 2019, *IO (IVA – Attività di membro di un consiglio di vigilanza)* (C-420/18, EU:C:2019:490, punto 44).

<sup>31</sup> Sentenza del 12 maggio 2016, *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, punti 29 e segg.). Alla base della stessa vi era l'assenza di una tipica partecipazione del Comune al mercato – v. le mie conclusioni nella causa *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi 62 e segg.).

<sup>32</sup> Sentenza del 26 settembre 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, punto 28 – «il raffronto fra le circostanze»); ad essa fa riferimento anche la sentenza del 19 luglio 2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punti 35 e 36).

67. Prendendo in considerazione l'attività del Comune nella fattispecie in esame, si ravvisano alcune differenze rispetto a un tipico soggetto passivo con una professione analoga (nel caso di specie: la «professione di smaltitore di amianto»). In primo luogo, il Comune non svolge una propria attività con riguardo alla fornitura di detti servizi. Non mette a disposizione il proprio personale né provvede a procacciarsi attivamente la clientela. Piuttosto, unicamente i suoi residenti possono chiedere di essere inclusi in un programma di bonifica dall'amianto regolato dal diritto pubblico. Solo in un secondo momento il Comune provvede a individuare un'impresa che prenda in carico per suo conto l'attività di bonifica dall'amianto. Detta impresa viene selezionata attraverso una procedura di appalto pubblico. Ciò non corrisponde alla consueta procedura di selezione di un subappaltatore da parte di un'impresa di bonifica dall'amianto.

68. L'attività del Comune si limita a organizzare, in modo che ne sia garantito il buon esito, l'esecuzione della bonifica dall'amianto da parte di un privato. Tali servizi di organizzazione non vengono remunerati; il Fondo rimborsa al massimo le spese derivanti dall'intervento del «subappaltatore» incaricato. Un'impresa normale, invece, aggiungerebbe al prezzo del suo servizio proprio le suddette spese di organizzazione oltre a un margine di profitto. In ogni caso, il Comune non entra in concorrenza con altri fornitori privati prestando i propri servizi di organizzazione.

69. Il Comune effettua anche la selezione del soggetto al quale viene effettuata la corrispondente prestazione di servizi nell'ambito di tale programma. Pertanto, non sussiste un tipico incarico da parte del residente. Di norma, le misure di bonifica dall'amianto non sono a titolo gratuito per il beneficiario (nel caso di specie: il rispettivo residente), in particolare quando dette prestazioni vengono previamente acquistate soltanto presso un terzo. Anche in considerazione dei pagamenti provenienti dal Fondo, il quale copre le spese per un importo compreso tra il 40 e il 100%, per un soggetto passivo «normale» persiste un'incertezza inconsueta in merito alla copertura integrale delle spese tramite il corrispettivo.

70. Non è certo se e in che misura il terzo (nel caso di specie: il Fondo) rimborsi le spese per la prestazione di servizi fino alla sua successiva decisione. In tal senso, il Comune non svolge alcuna iniziativa imprenditoriale, né ha alcuna prospettiva di realizzare un profitto<sup>33</sup>. In sostanza, esso assume soltanto il rischio di perdite, in funzione delle modalità operative del rimborso da parte di un terzo. Nessun tipico soggetto passivo gestirebbe la propria impresa organizzando un'attività per un cliente, sopportando esclusivamente il rischio di perdite senza alcuna prospettiva di profitto, nemmeno nel lunghissimo periodo.

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

72. Le circostanze nelle quali è effettuata la prestazione dei servizi di cui al procedimento principale differiscono dunque da quelle nelle quali sono abitualmente fornite le attività di bonifica dall'amianto. Nella fattispecie in esame, il Comune non offre prestazioni sul mercato generale dei servizi di bonifica, ma agisce piuttosto come consumatore finale di tali prestazioni

<sup>33</sup> Sull'assunzione di un rischio economico v. anche sentenza del 16 settembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Contratto d'attività congiunta) (C-312/19, EU:C:2020:711, punto 41).

che acquista presso l'impresa di bonifica con cui tratta e che mette a disposizione dei residenti sul proprio territorio comunale nell'ambito della prevenzione in materia sanitaria e della prevenzione dei rischi (oppure della pubblica utilità e della tutela dell'ambiente)<sup>34</sup>.

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

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

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

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

75. L'articolo 13 della direttiva IVA non costituisce un'esenzione<sup>35</sup>, in quanto sia l'assoggettamento all'imposta sia un'esenzione presuppongono un'attività economica *di un soggetto passivo* (v., a titolo esemplificativo, il regime delle esenzioni di cui agli articoli 131 e seguenti della medesima direttiva). Tali non sono le operazioni di cui al suddetto articolo 13, le quali non sono pertanto imponibili. Esse non ricadono nel campo di applicazione della direttiva IVA.

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

77. A mio avviso, tale regime derogatorio per gli enti di diritto pubblico si basa sulla premessa che le attività esercitate, in quanto pubblica autorità, dallo Stato in qualità di creditore d'imposta non devono essere nuovamente assoggettate a imposta da quest'ultimo al fine di perseguire la neutralità sul piano della concorrenza<sup>36</sup>. Di norma, in base all'analisi tipologica richiesta, tali «funzioni» non costituiscono attività economiche ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Qualora siano tali, l'articolo 13 della medesima direttiva, quale *regime semplificato*, impedisce che sorgano obblighi tributari (di registrazione, dichiarazione e versamento) a carico dello Stato. Nondimeno, ciò risulta difficile da conciliare con la suesposta idea di imposta generale sui

<sup>34</sup> V. il testo pressoché identico nella sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punto 35).

<sup>35</sup> Diversamente da quanto affermato in alcune decisioni della Corte – ad esempio: sentenze del 10 aprile 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301, punto 38), del 29 ottobre 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punti 71 e 75), e del 13 dicembre 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 41), oppure in alcune conclusioni – ad esempio: conclusioni dell'avvocato generale Poirares Maduro nella causa Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:345, paragrafi 10, 12, 16, 18, 30).

<sup>36</sup> V. sulla questione dell'«autoimposizione dello Stato», le mie conclusioni nella causa Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi 23 e segg.).

consumi alla base della direttiva IVA (paragrafo 33)<sup>37</sup>, perché la corretta tassazione del consumatore finale non può dipendere dal fatto che la prestazione venga fornita al consumatore da parte di una pubblica autorità o da parte di un altro soggetto.

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

## 2. Operazioni esercitate in quanto pubbliche autorità

79. Secondo la giurisprudenza della Corte, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi di quest'ultima disposizione, sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio. Esse escludono le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati<sup>38</sup>. L'unico criterio che consente di distinguere con certezza queste due categorie di attività è quindi il regime giuridico che le disciplina in forza del diritto nazionale<sup>39</sup>. A tal proposito, tenuto conto della natura dell'analisi da effettuare, spetta al giudice nazionale qualificare l'attività controversa nel procedimento principale in base al criterio individuato supra<sup>40</sup>.

80. La giurisprudenza della Corte sembra pertanto concentrarsi principalmente sulla natura pubblica o privata della base giuridica. Un riferimento meramente formale alla base giuridica appare discutibile in ragione del fatto che in alcuni Stati membri è consentito agli enti di diritto pubblico di concludere contratti anche sulla base del diritto pubblico. L'ambito di applicazione della direttiva IVA non dovrebbe dipendere dallo strumento operativo prescelto (contratto di diritto pubblico o di diritto civile), bensì da criteri sostanziali. Nella misura in cui l'attività economica di un ente di diritto pubblico venga valutata attraverso un raffronto tipologico (v., al riguardo, supra sub C.), potrebbe risolversi la maggior parte dei problemi già sul piano dell'articolo 9 della direttiva IVA.

81. Nella fattispecie in esame – fatta salva la valutazione del giudice del rinvio – sembra che il Comune abbia agito nell'ambito del regime giuridico suo proprio ai sensi della giurisprudenza. La richiesta del residente (destinatario) viene presentata nell'ambito di un programma di diritto pubblico mirante alla bonifica di prodotti contenenti amianto, deliberato dal Consiglio comunale di L. Sulla base di un'ordinanza (di diritto pubblico) emessa dal Sindaco, il Comune raccoglie i prodotti contenenti amianto. La richiesta di inclusione nel programma di bonifica e la relativa

<sup>37</sup> V., ai fini dell'inquadramento dell'articolo 13 della direttiva IVA, anche le mie conclusioni nella causa *Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, paragrafi 24 e segg.).

<sup>38</sup> Sentenze del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 21), e del 14 dicembre 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

<sup>39</sup> Sentenze del 15 maggio 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino e a.* (C-4/89, EU:C:1990:204, punto 10); e del 17 ottobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e a.* (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 15).

<sup>40</sup> Costante giurisprudenza della Corte – v. sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 22 con ulteriori riferimenti).

approvazione potrebbero pertanto aver avuto luogo in un contesto di diritto pubblico. Lo stesso rifinanziamento tramite il Fondo per la tutela dell'ambiente e la gestione delle acque potrebbe trovare il proprio fondamento nel diritto pubblico. Ne consegue che sussiste un'attività in quanto pubblica autorità ai sensi della giurisprudenza. Pertanto, il Comune non è considerato soggetto passivo ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA.

### *3. Assenza di distorsioni della concorrenza di una certa importanza*

82. Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, un ente di diritto pubblico, pur esercitando operazioni in quanto pubblica autorità, è comunque considerato nuovamente soggetto passivo quando il suo non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Ai sensi del terzo comma, è in ogni caso considerato soggetto passivo per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I, quando esse non sono trascurabili. L'allegato I elenca i tipici servizi di pubblica utilità nei confronti dei residenti di uno Stato membro. Essi includono l'erogazione di acqua, gas, etc. ma non la bonifica dall'amianto.

83. Alla base di tale deroga all'eccezione è il fatto che un ente di diritto pubblico può essere incaricato, a norma del diritto nazionale, dell'esercizio di talune attività di natura essenzialmente economica nell'ambito di una disciplina giuridica che gli è propria e queste stesse attività possono del pari essere parallelamente esercitate da operatori privati, talché il non assoggettamento all'IVA del suddetto ente può avere come risultato che si verifichino distorsioni di concorrenza<sup>41</sup>. Inoltre, su taluni consumatori l'IVA verrebbe traslata mentre su altri no, benché entrambi beneficino dello stesso servizio (il medesimo beneficio consumabile). La forma giuridica del prestatore (ente di diritto privato o pubblico) non può giustificare una differenza tra i destinatari nell'assoggettamento all'IVA.

84. Il legislatore ha cercato di evitare proprio tale indesiderabile risultato prevedendo, all'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva IVA, che le attività precisamente elencate nell'allegato I sono, «in ogni caso», a meno che non siano trascurabili, assoggettate all'IVA, quand'anche le stesse siano esercitate da enti di diritto pubblico in veste di autorità pubbliche<sup>42</sup>. Il secondo e il terzo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva sono di conseguenza strettamente collegati, in quanto perseguono il medesimo obiettivo, segnatamente la traslazione dell'IVA al consumatore anche quando il suo fornitore operi in veste di autorità pubblica.

85. I suddetti commi rispondono quindi alla medesima logica, secondo la quale qualsiasi attività di natura economica che fornisce a un consumatore un beneficio consumabile è, in via di principio, soggetta all'IVA<sup>43</sup>. Occorre quindi interpretare nel loro complesso il secondo e il terzo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA<sup>44</sup>. Nell'ambito di tale considerazione complessiva, la questione se il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico, operanti in quanto autorità pubbliche, provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza dev'essere valutata con riferimento all'attività in questione, in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 33).

<sup>42</sup> Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 34); in tal senso anche sentenza del 19 gennaio 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, punto 39).

<sup>43</sup> Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 38).

<sup>44</sup> Sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 39).

<sup>45</sup> Sentenze del 19 gennaio 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, punto 41), e del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 53).

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

87. Un aspetto essenziale è pertanto costituito dal fatto che – come esposto supra sub C. – il Comune non si presenta sul mercato né offre servizi come una tipica impresa, bensì opera piuttosto come destinatario delle prestazioni. Ciò è corroborato dal fatto che un privato viene selezionato e incaricato di fornire i servizi nell'ambito della normativa in materia di appalti pubblici. Nella fattispecie in esame, quindi, il Comune non estromette un concorrente privato dal mercato della bonifica dall'amianto, limitandosi invece – per motivi di interesse generale (tutela dell'ambiente, prevenzione dei rischi, tutela della salute, pubblica utilità) – a fungere da intermediario tra l'impresa di installazione e il consumatore finale (nel caso di specie: il rispettivo residente) e a rifinanziarsi in parte con risorse statali provenienti da un altro ente di diritto pubblico.

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

#### *4. Conclusione intermedia*

89. L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che possono escludersi distorsioni della concorrenza di una certa importanza nel caso in cui le modalità delle attività di diritto pubblico garantiscano che gli operatori economici privati non vengano estromessi dalla fornitura ai consumatori, bensì – come nella presente fattispecie – vi prendano parte.

### **V. Conclusione**

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

1. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, per decidere tra quali soggetti intercorra una prestazione di servizi a titolo oneroso, occorre effettuare in primo luogo una valutazione complessiva dei rapporti giuridici esistenti. Qualora venga accertata l'esistenza di un nesso diretto tra il pagamento da parte di un terzo e la prestazione di servizi, si configura una prestazione di servizi «a titolo oneroso».
2. L'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che richiede un raffronto tra l'attività specifica e l'attività di un tipico soggetto passivo appartenente al gruppo professionale di cui trattasi.

3. L'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che sono escluse distorsioni della concorrenza di una certa importanza nel caso in cui le modalità delle attività di diritto pubblico garantiscano che gli operatori economici privati non vengano estromessi dalla fornitura ai consumatori, bensì vi prendano parte.