

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

25 febbraio 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) – Articolo 9, paragrafo 1 – Articolo 13, paragrafo 1 – Articolo 14, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera a) – Nozione di “cessione di beni” – Conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà per effetto di legge – Comune che riscuote i canoni per la conversione – Nozione di “indennità” – Nozione di “soggetto passivo che agisce in quanto tale” – Eccezione – Enti di diritto pubblico che compiono attività od operazioni in quanto pubbliche autorità»

Nella causa C-604/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Wrocław, Polonia), con decisione del 19 giugno 2019, pervenuta in cancelleria il 9 agosto 2019, nel procedimento

Gmina Wrocław

contro

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot, presidente di sezione, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan e N. Jääskinen (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Gmina Wrocław, da E. Mroczko e T. Straszkiwicz, radcowie prawni;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e M. Siekierzyńska, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 settembre 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), dell'articolo 9, paragrafo 1, dell'articolo 13, paragrafo 1, e dell'articolo 14, paragrafo 1 e 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 la Gmina Wrocław [comune di Wrocław (Breslavia), Polonia] e il Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia) (in prosieguo: l'autorità tributaria) in merito all'avviso di accertamento inviatole con riguardo all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dei canoni che le sono stati versati a motivo della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su beni immobili in diritto di piena proprietà.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 A norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono 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.

4 L'articolo 9, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce 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, della direttiva di cui trattasi è del seguente tenore:

«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.

(...)».

6 L'articolo 14 della direttiva IVA così dispone:

«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;

(...)».

Il diritto polacco

Il codice civile

7 L'articolo 232, paragrafo 1, dell'Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (legge del 23 aprile 1964 contenente il codice civile) (Dz. U. del 1964, n. 16, posizione 93), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: il «codice civile»), così dispone:

«I terreni che costituiscono proprietà dello Stato e sono situati entro i confini amministrativi delle città, i terreni statali situati al di fuori di tali confini, ma incorporati nel piano regolatore dell'area urbana e destinati alla realizzazione dei suoi obiettivi economici e i terreni di proprietà di enti territoriali o di loro associazioni possono essere concessi in usufrutto perpetuo a persone fisiche e a persone giuridiche».

8 L'articolo 233 del codice civile è così formulato:

«Nei limiti stabiliti dalle leggi e dalle norme sulla vita sociale nonché da un contratto di usufrutto perpetuo di un terreno statale o di un terreno di un ente territoriale o di un'associazione di enti territoriali, l'usufruttuario può godere del terreno ad esclusione di qualsiasi altro soggetto. Entro gli stessi limiti, il titolare di un usufrutto perpetuo può disporre del proprio diritto».

9 L'articolo 234 del medesimo codice prevede quanto segue:

«Le disposizioni relative al trasferimento della proprietà di beni immobili si applicano, mutatis mutandis, alla concessione di un usufrutto perpetuo su un terreno appartenente allo Stato, a un ente territoriale o a un'associazione di enti territoriali».

10 A norma dell'articolo 236, paragrafo 1, del suddetto codice:

«L'usufrutto perpetuo di un terreno appartenente allo Stato, a un ente territoriale o a un'associazione di enti territoriali è concesso per un periodo di 99 anni. In casi eccezionali, qualora l'obiettivo economico dell'usufrutto perpetuo non richieda che il terreno sia concesso per un periodo di 99 anni, il periodo può essere più breve, ma deve essere di almeno 40 anni».

11 L'articolo 238 del codice civile così dispone:

«Il titolare di un usufrutto perpetuo versa un canone annuo per la durata del suo diritto».

La legge sulla gestione dei beni immobili

12 L'articolo 12a, paragrafo 1, dell'ustawa o gospodarce nieruchomościami (legge sulla gestione dei beni immobili), del 21 agosto 1997 (Dz. U. del 2018, posizione 2204), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: la «legge sulla gestione dei beni immobili»), così dispone:

«Gli importi dovuti per la gestione dei beni immobili che rientrano nel diritto privato e sono riscossi dallo Stato, rappresentato dal sindaco nell'esercizio dei suoi compiti di pubblica amministrazione o dal Ministro incaricato della costruzione, della pianificazione, dell'urbanistica e dell'edilizia abitativa, possono essere riscattati in tutto o in parte, oppure il loro pagamento può essere differito

o scaglionato».

13 L'articolo 27 della legge sulla gestione dei beni immobili è così formulato:

«La vendita di un bene immobile, o la concessione di un usufrutto perpetuo su un terreno, devono formare oggetto di un contratto stipulato sotto forma di atto notarile. La concessione di un usufrutto perpetuo su un terreno e il trasferimento di tale diritto mediante contratto devono essere trascritti nel registro fondiario».

14 L'articolo 32, paragrafi 1 e 2, della stessa legge prevede quanto segue:

«1. Un terreno concesso in usufrutto perpetuo può essere venduto solo al titolare dell'usufrutto perpetuo (...).

2. Il giorno della conclusione del contratto di vendita del terreno, il diritto di usufrutto perpetuo previamente costituito si estingue ipso iure. (...)».

15 L'articolo 69 della suddetta legge così dispone:

«Il prezzo del terreno venduto al titolare dell'usufrutto perpetuo include un importo pari al valore dell'usufrutto perpetuo su tale bene il giorno della vendita».

16 L'articolo 71, paragrafo 1, della stessa legge è del seguente tenore:

«Per la concessione di un usufrutto perpetuo su un terreno, sono dovuti un primo canone e un canone annuo».

17 In forza dell'articolo 72, paragrafo 1, della legge sulla gestione dei beni immobili, i canoni dovuti a titolo di usufrutto perpetuo sono calcolati come percentuale del prezzo del terreno, prezzo che, dal canto suo, è determinato, ai sensi dell'articolo 67, paragrafo 1, di tale legge, in funzione del valore del terreno. L'articolo 72, paragrafo 3, punto 4, della suddetta legge precisa che, nel caso di un bene immobile ceduto per scopi abitativi, l'aliquota del canone annuo dovuto a titolo di usufrutto perpetuo è pari all'1% del prezzo del terreno.

La legge sull'IVA

18 L'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«Sono soggette all'imposta sui beni e sui servizi (...): la cessione di beni e la prestazione di servizi, effettuate a titolo oneroso, nel territorio nazionale».

19 L'articolo 7, paragrafo 1, della legge sull'IVA è redatto nei seguenti termini:

«Per cessione di beni, di cui all'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, si intende il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, compresi:

1) il trasferimento in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o da un ente che agisce in nome di tale amministrazione, o il trasferimento, a norma di legge, della proprietà di beni dietro pagamento di un'indennità;

(...)

6) la concessione di un usufrutto perpetuo su terreni».

La legge relativa alla conversione

20 L'articolo 1, paragrafo 1, dell'ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (legge relativa alla conversione del diritto di usufrutto perpetuo su terreni edificati per scopi abitativi in diritto di proprietà su tali terreni), del 20 luglio 2018 (Dz. U. del 2018, posizione 1716; in prosieguo: la «legge relativa alla conversione»), così recita:

«Il 1° gennaio 2019, il diritto di usufrutto perpetuo sui terreni edificati per scopi abitativi è convertito in diritto di proprietà su tali terreni».

21 L'articolo 4, paragrafo 1, punto 3, della legge relativa alla conversione è del seguente tenore:

«L'attestato che certifica la conversione (in prosieguo denominato l'«attestato»), rilasciato (...) dal responsabile del comune (sindaco, presidente di città), dal consiglio distrettuale o del consiglio del voivodato – qualora i terreni appartengano ad un ente territoriale – costituisce il fondamento dell'iscrizione del diritto di proprietà nel registro fondiario».

22 Il paragrafo 2, punto 1, di tale articolo precisa che gli organi di cui al paragrafo 1 del summenzionato articolo devono redigere l'attestato d'ufficio, entro un termine non superiore a dodici mesi a decorrere dal giorno della conversione. Ai sensi del paragrafo 4 del medesimo articolo, l'attestato conferma la conversione e menziona l'obbligo di versare un canone annuo di conversione nonché l'importo di tale canone e il momento in cui esso è dovuto.

23 L'articolo 5, paragrafo 1, della legge di cui trattasi recita:

«Il giudice iscrive d'ufficio la proprietà dei terreni e il diritto al pagamento nei registri fondiari».

24 L'articolo 6, paragrafo 1, della suddetta legge prevede che il nuovo proprietario possa contestare le informazioni contenute nell'attestato di cui all'articolo 4 della medesima legge. La domanda presentata secondo tale procedura comporta che una decisione amministrativa fissi l'importo e il termine di pagamento del canone di conversione.

25 L'articolo 7 della legge relativa alla conversione così dispone:

«1. Per la conversione, il nuovo proprietario del terreno versa il canone all'attuale proprietario del terreno.

2. L'importo del canone è pari all'importo del canone annuo dovuto a titolo dell'usufrutto perpetuo il giorno della conversione.

(...)

6. Il canone è dovuto per un periodo di 20 anni, a decorrere dal giorno della conversione.

7. Il proprietario del terreno può, in qualsiasi momento del periodo in cui è tenuto a pagare il canone, informare per iscritto l'organo competente della sua intenzione di pagare il saldo in un'unica soluzione (canone unico). L'importo del canone unico corrisponde al canone dell'anno in cui viene manifestata l'intenzione di pagare un canone unico, moltiplicato per il numero di anni restanti fino alla scadenza del periodo [di 20 anni]».

26 Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, della stessa legge:

«Le disposizioni dell'articolo 12a della legge sulla gestione dei beni immobili si applicano mutatis mutandis ai canoni e ai canoni unici».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

27 Il comune di Wrocław è un ente territoriale, registrato come soggetto passivo dell'IVA, che era proprietario di beni immobili gravati da un usufrutto perpetuo ai sensi del diritto polacco.

28 In forza delle disposizioni del codice civile, l'usufrutto perpetuo consiste nella concessione dell'utilizzo di un terreno, il cui proprietario è lo Stato, un ente territoriale o un'associazione di enti territoriali, a un utilizzatore, il titolare di un usufrutto perpetuo, che può godere del terreno e disporre del suo diritto ad esclusione di qualsiasi altro soggetto. I titolari di un usufrutto perpetuo possono essere persone fisiche o persone giuridiche. Nell'ambito di un usufrutto perpetuo, in linea di principio, i terreni sono concessi all'usufruttuario per un periodo di 99 anni che, in casi eccezionali, può essere ridotto ma non può essere inferiore a 40 anni. Il titolare di un usufrutto perpetuo versa al proprietario del terreno un canone annuo quale corrispettivo dell'usufrutto perpetuo e per la durata di quest'ultimo.

29 Conformemente all'articolo 72, paragrafo 1, della legge sulla gestione dei beni immobili, i canoni dovuti a titolo di usufrutto perpetuo sono calcolati come una percentuale del prezzo del terreno interessato, che è determinato, ai sensi dell'articolo 67, paragrafo 1, della legge di cui trattasi, in funzione del valore di tale terreno. L'articolo 72, paragrafo 3, punto 4, della suddetta legge dispone che, nel caso di un bene immobile ceduto per scopi abitativi, l'aliquota del canone annuo dovuto a titolo di usufrutto perpetuo è pari all'1% del prezzo del terreno di cui trattasi.

30 Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, e dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA, la concessione di un usufrutto perpetuo su terreni costituisce una cessione di beni e, pertanto, i canoni annui versati dall'usufruttuario dovevano essere assoggettati all'IVA.

31 In forza della legge relativa alla conversione, il 1° gennaio 2019, il diritto di usufrutto perpetuo sui terreni edificati per scopi abitativi è convertito in diritto di piena proprietà su tali terreni.

32 Conformemente all'articolo 7 della legge relativa alla conversione, i titolari di un usufrutto perpetuo, divenuti proprietari, devono versare all'ente pubblico che era proprietario del terreno di cui trattasi un canone di conversione. Tale canone è dovuto il 31 marzo di ogni anno per un periodo di 20 anni a decorrere dal giorno della conversione del diritto di usufrutto perpetuo sul bene immobile di cui trattasi in diritto di piena proprietà. Tale articolo precisa che l'importo di detto canone è pari all'importo del canone annuo dovuto a titolo dell'usufrutto perpetuo il giorno della suddetta conversione. Peraltro, il nuovo proprietario può, in qualsiasi momento del periodo in cui è tenuto a versare il canone di conversione, informare per iscritto l'organo competente della sua intenzione di pagare il saldo in un'unica soluzione.

33 Inoltre, l'articolo 6, paragrafo 1, della legge relativa alla conversione stabilisce che il nuovo

proprietario del terreno può contestare l'importo del canone di conversione e la durata del periodo in cui tale canone è dovuto, presentando una domanda presso l'organo competente. La domanda presentata secondo tale procedura comporta che una decisione amministrativa fissi l'importo e il termine di pagamento del canone di conversione.

34 Il 5 gennaio 2019, il comune di Wrocław ha presentato all'autorità tributaria una domanda di accordo fiscale preventivo sull'applicazione dell'IVA ai canoni ad esso dovuti in forza della legge relativa alla conversione.

35 Detto comune sostiene che i canoni versati dai nuovi proprietari dei terreni in forza della suddetta legge non sono soggetti all'IVA.

36 Al contrario, l'autorità tributaria ritiene, nel suo accordo fiscale preventivo del 15 gennaio 2019, che i canoni dovuti al comune di Wrocław in forza della legge relativa alla conversione siano soggetti all'IVA quale saldo dell'importo dovuto a titolo della costituzione del diritto di usufrutto perpetuo sui terreni di cui trattasi e in quanto, quando riscuote tali canoni, detto comune agisce in qualità di soggetto passivo dell'IVA e non in qualità di pubblica autorità.

37 Il comune di Wrocław ha proposto ricorso avverso il citato accordo fiscale preventivo dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Wrocław, Polonia).

38 Il giudice del rinvio si interroga, in primo luogo, sulla questione se la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, avvenuta in forza della legge relativa alla conversione senza che le parti abbiano manifestato la volontà di procedere a tale conversione, non debba essere considerata un'operazione di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, ossia un trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene ai sensi della legge. Tale giudice si chiede, più in particolare, se, tenuto conto delle sue caratteristiche, il canone di conversione possa essere considerato un'«indennità» ai sensi della summenzionata disposizione. Il giudice del rinvio ritiene che ciò avvenga nella causa di cui è investito e che, pertanto, la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà costituisca una cessione di beni, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

39 In secondo luogo, tale giudice indica che se, tuttavia, non fosse possibile ritenere che si tratti di una cessione di beni ai sensi di detta disposizione, occorrerebbe allora interrogarsi sulla qualificazione dell'operazione giuridica di cui al procedimento principale come cessione di beni, in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA.

40 In terzo luogo, il giudice del rinvio intende sapere se, nel caso di specie, il comune di Wrocław agisca in qualità di soggetto passivo dell'IVA, come afferma l'autorità tributaria o, eventualmente, se l'eccezione all'assoggettamento all'IVA, prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, si applichi a detto comune. Tale giudice ritiene che, nelle circostanze del caso di specie, detto comune svolga un'attività in qualità di ente pubblico e, conformemente alle disposizioni della legge relativa alla conversione, svolga, in sostanza, unicamente compiti di tipo amministrativo. Il giudice del rinvio sottolinea che la conversione stessa del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, per contro, viene operata unicamente in forza della legge, senza possibilità di negoziare le condizioni di realizzazione di siffatta conversione né le condizioni di pagamento dei canoni dovuti a tale titolo e che il comune di Wrocław non può intraprendere alcuna azione che possa incidere sull'ambito di applicazione personale, materiale o economico della suddetta conversione.

41 Date siffatte circostanze, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale

amministrativo del voivodato di Wroc?aw) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la conversione, in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà (...) costituisca una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della [direttiva IVA] in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della predetta direttiva.

2) In caso di risposta negativa alla prima questione: se la conversione, in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà costituisca una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della [direttiva IVA] in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della predetta direttiva.

3) Se un comune, nel riscuotere canoni per la conversione, in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà, (...), agisca in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della [direttiva IVA], in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della predetta direttiva, o in qualità di pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13 della direttiva di cui trattasi».

Sul procedimento accelerato

42 Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio ha chiesto l'applicazione al presente procedimento del procedimento accelerato previsto dall'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte. A sostegno della sua domanda, detto giudice ha fatto valere che la mancanza di certezza del diritto riguardo alle modalità di imposizione dei canoni dovuti a titolo di conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà leda la certezza di bilancio e possa arrecare altresì pregiudizio ai numerosi cittadini polacchi interessati.

43 Dall'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura risulta che, su domanda del giudice del rinvio o, in via eccezionale, d'ufficio, quando la natura della causa richiede un suo rapido trattamento, il presidente della Corte, sentiti il giudice relatore e l'avvocato generale, può decidere di sottoporre un rinvio pregiudiziale a procedimento accelerato, in deroga alle disposizioni di detto regolamento.

44 Nel caso di specie, il 10 ottobre 2019, il presidente della Corte, sentiti il giudice relatore e l'avvocato generale, ha deciso di respingere la domanda del giudice del rinvio di cui al punto 42 della presente sentenza.

45 Tale decisione è stata motivata dal fatto che le ragioni addotte dal giudice del rinvio non erano tali da dimostrare che le condizioni definite all'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura fossero soddisfatte nell'ambito della presente causa (v., per analogia, sentenza del 16 luglio 2020, Addis, C?517/17, EU:C:2020:579, punto 42).

46 Infatti, per giurisprudenza costante, né semplici interessi economici, per quanto importanti e legittimi (ordinanza del presidente della Corte del 2 settembre 2015, Leonmobili e Leone, C?353/15, non pubblicata, EU:C:2015:552, punto 8), né il rischio di una perdita economica o il carattere economicamente sensibile del procedimento principale (ordinanza del presidente della Corte del 29 gennaio 2014, E., C?436/13, non pubblicata, EU:C:2014:95, punto 27) sono atti a dimostrare l'esistenza di un'urgenza a norma dell'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura.

47 Peraltro, neppure il numero considerevole di cause il cui procedimento è sospeso in attesa

della decisione della Corte pronunciata sul presente rinvio pregiudiziale può, in quanto tale, costituire una circostanza eccezionale atta a giustificare il ricorso a un procedimento accelerato (v., in tal senso, ordinanze del presidente della Corte dell'8 marzo 2012, P, C-6/12, non pubblicata, EU:C:2012:135, punto 8; del 31 marzo 2014, Ind?li? ir investicij? draudimas e Nemani?nas, C-671/13, non pubblicata, EU:C:2014:225, punto 10, e del 28 novembre 2017, Di Girolamo, C-472/17, non pubblicata, EU:C:2017:932, punto 15).

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione pregiudiziale

48 Con la prima e la seconda questione pregiudiziale, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà prevista dalla normativa nazionale dietro pagamento di un canone costituisca una cessione di beni, in base al paragrafo 2, lettera a), di tale articolo o, in subordine, in base al paragrafo 1, del suddetto articolo.

49 Occorre anzitutto rilevare che la direttiva IVA istituisce un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

50 Conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della predetta direttiva, 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.

51 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce la nozione di «cessione di beni» come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

52 A tal riguardo, conformemente a una giurisprudenza costante, la nozione di «cessione di beni», di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, ma comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (sentenza del 15 maggio 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

53 Inoltre, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva dispone che, oltre all'operazione di cui al paragrafo 1 del medesimo articolo, è considerata una cessione di beni il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in base ad un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge.

54 Pertanto, sebbene l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA definisca in maniera generica la nozione di «cessione di beni», dall'interpretazione letterale del paragrafo 2 del medesimo articolo, in particolare dall'espressione «[o]ltre all'operazione di cui al paragrafo 1», si può dedurre che tale paragrafo 2 riguarda altre operazioni che, pur essendo qualificate come «cessioni di beni», hanno caratteristiche distinte da quelle di cui all'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva. In particolare, la definizione delle operazioni 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 (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 35). Per contro, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA si riferisce, in modo esplicito, al trasferimento della proprietà di tale bene (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Gmina

Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punto 40).

55 Dal tenore letterale e dall'economia dell'articolo 14 della direttiva IVA risulta quindi che il paragrafo 2 di tale articolo costituisce, rispetto alla definizione generica enunciata al paragrafo 1 di quest'ultimo, una *lex specialis*, le cui condizioni di applicazione hanno carattere autonomo rispetto a quelle di detto paragrafo 1 (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punto 36).

56 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 essere versata un'indennità (sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punto 37).

57 Nel caso di specie, quanto alle prime due condizioni menzionate al punto precedente della presente sentenza, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio emerge che è pacifico che la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, che ha comportato il trasferimento del diritto di proprietà del comune di Wroc?aw ai precedenti titolari dell'usufrutto perpetuo, deve essere qualificata come trasferimento del diritto di proprietà in forza dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA. Inoltre, è pacifico che tale conversione è avvenuta a norma di legge.

58 Per quanto riguarda la questione se la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà sia stata accompagnata dal pagamento di un'indennità, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, è giocoforza constatare, in primo luogo, che l'espressione «pagamento di un'indennità», ai sensi della disposizione in esame, in mancanza di qualsiasi riferimento al diritto nazionale degli Stati membri, deve ricevere una definizione autonoma e uniforme, specifica del diritto dell'Unione, che tenga conto in particolare della natura di *lex specialis* di siffatta disposizione, come emerge dal punto 55 della presente sentenza. Pertanto, il contenuto di tale espressione non può dipendere dal significato e dalla portata che essa riveste negli ordinamenti nazionali degli Stati membri.

59 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte si evince che, affinché sussista il «pagamento di un'indennità», a norma dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, è irrilevante, dato il carattere di *lex specialis* di tale disposizione, che un siffatto pagamento soddisfi tutti gli elementi costitutivi della nozione di cessione di beni effettuata «a titolo oneroso», di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in parola (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punto 44).

60 In secondo luogo, occorre sottolineare che il tenore letterale dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA si riferisce al «pagamento» di un'indennità, senza tuttavia fissare condizioni concernenti la natura o l'importo di tale indennità.

61 In terzo luogo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, al fine di determinare se la condizione relativa al pagamento di un'indennità sia soddisfatta, occorre unicamente dimostrare che l'indennità di cui trattasi sia direttamente connessa al trasferimento della proprietà e, successivamente, che il suo versamento sia stato effettivo, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punto 45).

62 Nel caso di specie, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che l'obbligo di pagare il canone di conversione sorge a norma di legge il giorno in cui viene effettuata la conversione del

diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà e che l'importo di tale canone è pari all'importo del canone annuo dovuto a titolo di usufrutto perpetuo il giorno della suddetta conversione, e detto canone è dovuto per un periodo di 20 anni. Secondo gli elementi forniti dal giudice del rinvio, i canoni annui dovuti a titolo di usufrutto perpetuo sono, a loro volta, calcolati come una percentuale del prezzo del terreno. I canoni di conversione di cui trattasi nel procedimento principale sono, pertanto, direttamente connessi al trasferimento della proprietà, e il loro effettivo versamento dev'essere verificato dal giudice del rinvio.

63 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà prevista da una normativa nazionale dietro pagamento di un canone costituisce una cessione di beni, ai sensi della suddetta disposizione.

Sulla terza questione

64 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che, in occasione di una conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà prevista da una normativa nazionale dietro pagamento di un canone, un comune agisca in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della suddetta direttiva o in qualità di pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva in parola.

65 Al fine di rispondere a tale questione, occorre valutare, in via preliminare, se la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà dietro pagamento di un canone costituisca un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

66 Infatti, l'applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA implica il previo accertamento del carattere economico dell'attività considerata. Se viene accertata l'esistenza di un'attività economica, a norma dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva in parola, occorre poi esaminare l'applicabilità dell'eccezione riguardante gli enti di diritto pubblico di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della suddetta direttiva (v., per analogia, sentenze del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punto 30; del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 31, e del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 47).

Sul carattere economico dell'attività

67 La nozione di «attività economica» è definita all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, come ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, e più in particolare le operazioni che comportano «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

68 Per quanto riguarda la nozione di «sfruttamento», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale nozione si riferisce, conformemente ai requisiti del principio di neutralità del sistema comune dell'IVA, a tutte le operazioni, a prescindere dalla loro forma giuridica, che mirano a trarre dal bene in questione introiti aventi carattere di stabilità (sentenze del 6 ottobre 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punto 20 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

69 L'analisi del tenore letterale dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, nell'evidenziare la

portata dell'ambito di applicazione della nozione di «attività economica», precisa anche il carattere oggettivo di quest'ultima, nel senso che l'attività viene considerata di per sé stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati [v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2019, IO (IVA – Attività di membro di un consiglio di vigilanza), C?420/18, EU:C:2019:490, punto 31 e giurisprudenza ivi citata].

70 Nel caso di specie, occorrerà tener conto, in particolare, del fatto che il comune di Wroc?aw percepisce, quale corrispettivo della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, un canone, da parte dei precedenti titolari dell'usufrutto perpetuo che, in linea di principio, è dovuto per un periodo di 20 anni a decorrere dal giorno della suddetta conversione. Del pari, nell'ipotesi in cui detto canone sia versato sotto forma di un canone unico, quest'ultimo corrisponde al canone dovuto per l'anno in cui è stata espressa l'intenzione di pagare in un'unica soluzione, moltiplicato per il numero di anni restanti fino alla scadenza del periodo di 20 anni, calcolato a partire dal giorno della suddetta conversione.

71 Siffatti elementi, che spetta al giudice del rinvio verificare, consentono di concludere che la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà permette al comune di Wroc?aw di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità e che, di conseguenza, tale operazione costituisce un'attività economica, a norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

72 A tal riguardo, è irrilevante che siffatta conversione sia effettuata ai sensi della legge e che l'importo del canone di conversione sia stato stabilito da tale legge tenuto conto del necessario rispetto dell'effetto utile dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

73 Del pari, la circostanza che il comune di Wroc?aw non abbia intrapreso alcuna iniziativa attiva ai fini della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, poiché tale operazione avviene in forza della legge, non può, di per sé, portare alla conclusione che detta conversione non rientri nell'ambito dello sfruttamento di un bene materiale al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.

74 Infatti, dalla giurisprudenza della Corte non si può dedurre che la circostanza di intraprendere iniziative attive di commercializzazione fondiaria costituisca una condizione necessaria affinché un'attività relativa alla gestione di un patrimonio immobiliare possa essere considerata come esercitata al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità e possa quindi essere qualificata come «economica» [v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2019, IO (IVA – Attività di membro di un consiglio di vigilanza), C?420/18, EU:C:2019:490, punto 29 e giurisprudenza ivi citata].

75 Occorre aggiungere che una condizione del genere non sarebbe neppure compatibile con il necessario rispetto dell'effetto utile dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, che, per definizione, si riferisce al trasferimento della proprietà di un bene che avviene in seguito ad un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, o in suo nome o a norma di legge.

Sull'esercizio dell'attività in quanto pubblica autorità

76 Per quanto riguarda la questione se, in un caso come quello del procedimento principale, il comune di Wroc?aw debba essere considerato come un soggetto passivo che agisce in quanto tale, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA o come una pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della stessa direttiva, occorre ricordare in via preliminare che, in deroga alla regola generale di assoggettamento prevista dall'articolo 9, paragrafo 1, della suddetta direttiva, l'articolo 13, paragrafo 1, della medesima direttiva esclude i

comuni dalla qualità di soggetto passivo per attività od operazioni economiche che esercitano in quanto pubbliche autorità, a meno che il loro non assoggettamento non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza (sentenza del 29 settembre 2015, Gmina Wroc?aw, C?276/14, EU:C:2015:635, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

77 In quanto deroga alla regola generale dell'assoggettamento all'IVA di qualsiasi attività di natura economica, tale disposizione deve essere interpretata restrittivamente (ordinanza del 20 marzo 2014, Gmina Wroc?aw, C?72/13, non pubblicata, EU:C:2014:197, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

78 Secondo una giurisprudenza costante, dalla formulazione stessa di tale disposizione risulta che, affinché la regola del non assoggettamento trovi applicazione, devono essere soddisfatte cumulativamente due condizioni, vale a dire che, da un lato, le attività di cui trattasi devono, essere esercitate da un ente di diritto pubblico e che, dall'altro, quest'ultimo deve agire in qualità di pubblica autorità. Per quanto riguarda quest'ultima condizione, sono le modalità di esercizio delle attività in esame che consentono di determinare la portata del non assoggettamento degli enti pubblici. Pertanto, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA sono quelle esercitate dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime giuridico degli operatori economici privati (ordinanza del 20 marzo 2014, Gmina Wroc?aw, C?72/13, non pubblicata, EU:C:2014:197, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

79 La Corte ha altresì precisato che l'oggetto o lo scopo dell'attività di cui trattasi è al riguardo irrilevante e che il fatto che l'esercizio di quest'ultima implichi l'esercizio di prerogative di pubblico potere consente di stabilire che tale attività è sottoposta a un regime di diritto pubblico (sentenza del 29 ottobre 2015, Saudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punto 70 e giurisprudenza ivi citata).

80 Per quanto riguarda specificamente la prima delle due condizioni poste dall'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA affinché si applichi la regola del non assoggettamento, non vi è dubbio che il comune di Wroc?aw è un ente di diritto pubblico.

81 Tuttavia, occorre inoltre che la seconda condizione posta da detta disposizione sia soddisfatta, vale a dire che siano esentate dall'IVA solo le attività svolte da un ente di diritto pubblico che agisce in qualità di pubblica autorità.

82 Orbene, nel caso di specie, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, diversi elementi sembrano indicare che, nell'ambito della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, il comune di Wroc?aw non esercita prerogative di pubblico potere.

83 Risulta, del resto, che il comune di Wroc?aw, attuando misure decise dal legislatore nazionale, non dispone di potere decisionale per quanto riguarda l'ambito di applicazione personale di tale conversione e le sue modalità di applicazione.

84 È emerso che, conformemente alle disposizioni della legge relativa alla conversione, il ruolo del comune di Wroc?aw consiste essenzialmente nel verificare le circostanze di fatto, nel rilasciare un attestato che confermi la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà e nell'informare il nuovo proprietario dell'obbligo di versare un canone di conversione. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 61 delle sue conclusioni, tale canone, che i precedenti titolari di un usufrutto perpetuo devono versare, non è determinato dal comune di Wroc?aw in quanto pubblica autorità, nell'ambito di un procedimento amministrativo e in forza di un regime di diritto pubblico che gli è proprio.

85 Da quanto precede risulta che, fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, non si può ritenere che le attività svolte dal comune di Wroc?aw nell'ambito della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà, pur essendo di natura economica, comportino l'esercizio di prerogative di potere pubblico.

86 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che la direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che, in occasione della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà prevista da una normativa nazionale, dietro pagamento di un canone al comune proprietario del bene che consente a quest'ultimo di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, tale comune, fatte salve le verifiche che il giudice del rinvio deve effettuare, agisce in qualità di soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della suddetta direttiva e non in quanto pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della stessa direttiva.

Sulle spese

87 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 (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **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, deve essere interpretato nel senso che la conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà prevista da una normativa nazionale dietro pagamento di un canone costituisce una cessione di beni, ai sensi della suddetta disposizione.**
- 2) **La direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che, in occasione della conversione del diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in diritto di piena proprietà prevista da una normativa nazionale, dietro pagamento di un canone al comune proprietario del bene che consente a quest'ultimo di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, tale comune, fatte salve le verifiche che il giudice del rinvio deve effettuare, agisce in qualità di soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della suddetta direttiva e non in quanto pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della stessa direttiva.**

Firme

* Lingua processuale: il polacco.