

## Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

30 marzo 2023 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozioni di “soggetto passivo” e di “attività economica” – Comune che gestisce la bonifica dall’amianto a titolo gratuito per i suoi residenti, proprietari di immobili, a richiesta degli stessi – Rimborso al comune mediante una sovvenzione del voivodato competente per un importo compreso tra il 40% e il 100% delle spese – Articolo 13, paragrafo 1 – Non assoggettamento dei comuni per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità»

Nella causa C-616/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 16 aprile 2021, pervenuta in cancelleria il 5 ottobre 2021, nel procedimento

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

contro

**Gmina L.,**

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da M.L. Arastey Sahún, presidente di sezione, N. Wahl (relatore) e J. Passer, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, da B. Kołodziej, D. Pach e T. Wojciechowski;
- per la Gmina L., da R. Majerowska, radca prawny;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da ? Habiak e V. Uher, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 10 novembre 2022,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 13, paragrafo 1, 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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Gmina L. (Comune di L.), situata in Polonia, e il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia) in merito ad una decisione emessa su interpello rivolta a tale Comune e riguardante l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) delle operazioni di rimozione dell'amianto che lo stesso ha fatto eseguire nonché il diritto a detrazione dell'IVA che ha gravato a monte su tali operazioni.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così prevede:

«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;

(...)».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva dispone 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 Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

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

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

6 L'articolo 28 della medesima direttiva recita nel modo seguente:

«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».

### **Diritto polacco**

7 L'ustawa o samorz?dzie gminnym (legge sui comuni), dell'8 marzo 1990 (Dz. U del 1990, n. 16, posizione 95), nella versione applicabile alla controversia di cui trattasi nel procedimento principale, comprende un articolo 7, il cui paragrafo 1 prevede quanto segue:

«Il soddisfacimento delle necessità collettive della comunità rientra tra i compiti propri dei comuni. 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 (...).

8 L'ustawa Prawo ochrony ?rodowiska (legge sulla tutela dell'ambiente), del 27 aprile 2001 (Dz. U del 2001, n. 62, posizione 627), nella versione applicabile alla controversia di cui trattasi nel procedimento principale, all'articolo 400, paragrafo 2, dispone quanto segue:

«I Fondi dei voivodati per la tutela dell'ambiente e la gestione delle acque, in prosieguo indicati come i "Fondi dei voivodati", sono persone giuridiche autonome (...).

9 L'articolo 400b, paragrafi 2 e 2a, di tale legge così recita:

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

2a. Scopo del Fondo nazionale e dei Fondi dei voivodati è anche la creazione delle condizioni per l'attuazione 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».

10 L'ustawa o podatku od towarów i us?ug (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535), nella versione applicabile alla controversia di cui trattasi nel procedimento principale, mira a recepire nel diritto polacco la direttiva 2006/112.

11 L'articolo 5 di tale legge così recita:

«Sono soggette all'imposta sui beni e sui servizi (...):

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso, nel territorio nazionale;

(...).

12 L'articolo 15 di detta legge dispone quanto segue:

«1. Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, gli enti privi di personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano, in modo autonomo, una delle attività economiche di cui

al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.

2. Si considera attività economica ogni attività di produzione, commercio o prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole e le libere professioni. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

(...)

6. Le pubbliche autorità nonché gli organi alle dipendenze di queste ultime non sono considerati soggetti passivi relativamente alle funzioni conferite dalle norme di legge speciali, alla cui attuazione sono stati chiamati, ad eccezione delle operazioni effettuate sulla base di contratti di diritto privato».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

13 Nell'ambito del programma di bonifica dell'amianto in Polonia, elaborato ai sensi di una decisione del Consiglio dei ministri della Repubblica di Polonia del 14 luglio 2009, relativa all'adozione di un programma pluriennale denominato «Programma per la bonifica del Paese dall'amianto per gli anni 2009-2032», il Consiglio comunale del Comune di L. ha affidato al Sindaco di tale Comune, con delibera 227/VI/2019, del 26 aprile 2019, intitolata «Aggiornamento del programma di bonifica dall'amianto nella città di L. per gli anni 2018-2032», il compito di realizzare azioni in tal senso.

14 Secondo l'allegato di quest'ultimo provvedimento, tali azioni consistono nella rimozione dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto dagli immobili residenziali e aventi altra destinazione, ad eccezione degli immobili in cui viene svolta un'attività economica. In detto allegato è altresì previsto che i residenti interessati non sostengano alcuna spesa per l'operazione di bonifica dall'amianto, operazione il cui finanziamento è posto a carico del Comune di L., con il sostegno del Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (Fondo del voivodato per la tutela dell'ambiente e la gestione delle acque; in prosieguo: il «Fondo per la tutela dell'ambiente»).

15 Con l'ordinanza 62/9/2019, del 23 settembre 2019, concernente la determinazione delle modalità dettagliate di attuazione di tale delibera e l'istituzione di una commissione incaricata di esaminare le richieste di rimozione di prodotti e rifiuti contenenti amianto, il Sindaco del Comune di L. ha precisato gli aspetti pratici delle operazioni di bonifica dall'amianto. Da un lato, tale Comune prevedeva di indire una gara d'appalto per il compimento di tali attività, appalto il cui aggiudicatario avrebbe dovuto emettere fatture comprensive dell'IVA. Dall'altro lato, sulla scorta di tali fatture pagate da detto Comune, quest'ultimo intendeva poi ottenere da tale Fondo sovvenzioni, per un importo compreso tra il 40% e il 100% delle spese sostenute a seconda del rispetto delle condizioni stabilite da detto Fondo.

16 In tale contesto, il 7 gennaio 2020, il Comune di L., titolare di un numero di identificazione IVA, ha rivolto al direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario un'istanza d'interpello, al fine di stabilire se esso sia soggetto passivo IVA nell'ambito di dette operazioni, il che, secondo detto Comune, non si verifica in tal caso, dal momento che siffatte operazioni sono, a suo avviso, effettuate nella sua qualità di pubblica autorità.

17 Nella sua decisione emessa su interpello del 13 marzo 2020, il direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario ha ritenuto che il Comune di L. operasse in qualità di soggetto passivo IVA e che, di conseguenza, dovesse essere autorizzato a detrarre l'IVA assolta a monte.

18 Detto Comune ha impugnato tale decisione emessa su interpello dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del Voivodato di Lublino, Polonia) e ne ha ottenuto l'annullamento. Secondo quanto statuito in sostanza da tale giudice con sentenza del 21 luglio 2020, detto Comune opererebbe in qualità di pubblica autorità nell'ambito di un compito stabilito da disposizioni specifiche e per la cui realizzazione era stato designato, e non già in qualità di soggetto passivo IVA.

19 Il direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario ha proposto ricorso in cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

20 In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni della direttiva [2006/112] e in particolare l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1 e l'articolo 13, paragrafo 1, della medesima direttiva debbano essere interpretate nel senso che un Comune (autorità pubblica) deve essere ritenuto un soggetto passivo dell'IVA nell'ambito della realizzazione di un programma di rimozione dell'amianto da immobili, siti nel territorio di tale Comune, di proprietà di residenti che non sostengono alcun costo per tale rimozione; o se invece tale attività costituisca un'attività esercitata dall'ente in quanto pubblica autorità, al fine di realizzare i propri compiti aventi come scopo la tutela della salute e della vita dei residenti nonché la tutela dell'ambiente, in relazione alla quale il Comune non è considerato un soggetto passivo dell'IVA».

### **Sulla questione pregiudiziale**

21 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che costituisce una prestazione di servizi soggetta all'IVA l'attività di un comune che fa eseguire da un'impresa operazioni di bonifica dall'amianto e di raccolta dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto, a favore dei residenti in tale comune, proprietari di immobili, che ne abbiano fatto richiesta, qualora una siffatta attività non miri all'ottenimento di introiti aventi carattere di stabilità né implichi alcun pagamento da parte di detti residenti, poiché tali operazioni sono finanziate da fondi pubblici.

22 Occorre anzitutto ricordare che spetta al giudice del rinvio, il solo competente a valutare i fatti, determinare la natura delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale (sentenza del 13 gennaio 2022, *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20, EU:C:2022:18, punto 36).

23 Ciò premesso, incombe nondimeno alla Corte fornire a tale organo giurisdizionale tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui è investito (sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

24 A tal proposito, per rientrare nell'ambito di applicazione della direttiva 2006/112, l'offerta di bonifica di determinati immobili dall'amianto presentata da un comune ai proprietari ivi residenti deve, da un lato, costituire una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da tale comune in favore di questi ultimi, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, e, dall'altro, deve essere stata effettuata nell'ambito di un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva, dimodoché anche detto comune abbia agito in qualità di soggetto passivo.

### ***Sull'esistenza di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso***

25 Secondo costante giurisprudenza, affinché una prestazione di servizi sia effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, deve esistere un nesso diretto tra, da un lato, tale prestazione di servizi e, dall'altro, un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Siffatto nesso diretto esiste qualora tra, da un lato, l'autore di detta prestazione di servizi e, dall'altro, il destinatario di questi ultimi intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dall'autore di tali operazioni costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato a detto destinatario (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

26 Nel caso di specie, dalle precisazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che il Comune di L. intende incaricare un'impresa di effettuare, presso i suoi residenti che sono proprietari di immobili contenenti amianto, su loro richiesta, operazioni di bonifica dall'amianto e di raccolta dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto. A tal riguardo, si deve rilevare che dette operazioni costituiscono una prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva.

27 Tuttavia, spetta al giudice del rinvio stabilire quale sia l'autore e quale sia il destinatario di tale prestazione di servizi.

28 A tal proposito, dalla decisione di rinvio risulta che deve essere stipulato un contratto tra il Comune di L. e l'impresa che quest'ultimo avrà selezionato, vertente sulle operazioni menzionate al punto 26 della presente sentenza, e che, in forza di tale contratto, detto Comune riceverà da detta impresa una fattura che pagherà in via esclusiva, mentre i residenti interessati non effettueranno alcun pagamento in corrispettivo della bonifica dall'amianto e della raccolta dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto.

29 Occorre quindi rilevare che il beneficio arrecato a detto Comune in contropartita del pagamento consiste non solo, nei confronti dei residenti interessati, nell'eliminazione del pericolo per la salute e la vita umane derivante dall'esposizione all'amianto, ma anche, più in generale, nel miglioramento della qualità della vita nel territorio amministrato dal Comune di L.

30 Tuttavia, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, secondo l'amministrazione finanziaria polacca, poiché i residenti interessati sono i primi beneficiari del vantaggio arrecato da detta prestazione di servizi, vale a dire la bonifica dei loro immobili dall'amianto, si dovrebbe ritenere che tali residenti abbiano conferito mandato al Comune di L., il quale avrebbe allora agito in qualità di commissionario, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva 2006/112.

31 Ai sensi di tale disposizione, 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. Pertanto, tale Comune, nel caso in cui incarichi, in quanto commissionario, l'impresa in questione di bonificare dall'amianto, in nome proprio ma per conto dei residenti interessati, sarà trattato, ai fini dell'IVA, come se avesse effettuato esso stesso la bonifica dell'amianto presso questi ultimi.

32 Orbene, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio, fatta salva la qualificazione dei fatti da parte di quest'ultimo, non risulta che l'articolo 28 della direttiva 2006/112 trovi applicazione nel procedimento principale, poiché, secondo la giurisprudenza, tale disposizione richiede che esista un mandato in esecuzione del quale il commissionario intervenga, per conto del committente, nella prestazione di servizi, il che implica la conclusione, tra il commissionario e il committente, di un accordo avente ad oggetto l'attribuzione del mandato di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C?734/19, EU:C:2020:919, punti 51 e 52).

33 Pertanto, accettando di partecipare all'iniziativa comunale di rimozione dell'amianto dai loro immobili, i proprietari interessati si limitano a presentare una richiesta presso il Comune di L., il quale verifica se tali beni possano essere ammessi all'operazione di bonifica dall'amianto. Di conseguenza, essi non incaricano tale Comune di bonificare dall'amianto per loro conto, bensì sperano di essere beneficiari del programma di bonifica dall'amianto. È quindi detto Comune, e non già i proprietari interessati, a decidere il successo di tale iniziativa. Al di fuori della presentazione di una richiesta, questi ultimi non influiscono sull'esecuzione della prestazione di servizi.

34 Di conseguenza, sebbene, alla luce delle considerazioni che precedono, si debba rilevare che le condizioni di applicazione dell'articolo 28 della direttiva 2006/112 non sono soddisfatte in una situazione come quella della presente causa e, pertanto, che il Comune di L. non ha agito in nome dei suoi residenti interessati, resta da stabilire, tuttavia, se lo stesso possa essere considerato l'autore della prestazione di servizi di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva.

35 Da un lato, è necessario rammentare che, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi della direttiva 2006/112, non occorre che il corrispettivo di tale prestazione di servizi sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima, corrispettivo, questo, che può essere altresì versato da un terzo (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

36 Dall'altro lato, la circostanza che una prestazione di servizi 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 la prestazione di servizi effettuata o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

37 Pertanto, alla luce della giurisprudenza citata ai punti 25, 35 e 36 della presente sentenza, non è dirimente che il Comune di L. si faccia esso stesso carico, in una prima fase, dell'intero costo della prestazione di servizi effettuata, al prezzo di mercato, dall'impresa aggiudicataria e che, eventualmente, in una seconda fase, un terzo, vale a dire il voivodato in questione, mediante il Fondo per la tutela dell'ambiente, rimborsi tale Comune con una sovvenzione compresa tra il 40% e il 100% di tale costo.

38 Poiché il rimborso a detto Comune a carico di tale Fondo è subordinato al compimento dell'operazione di bonifica dall'amianto, la quale, fatta salva la valutazione dei fatti da parte del giudice del rinvio, non sarebbe stata prevista dal medesimo Comune senza la partecipazione di detto Fondo, si deve rilevare che esiste, nonostante l'assenza di un contratto tra lo stesso Fondo e i residenti interessati del Comune di L., un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 25 della presente sentenza, in quanto la prestazione di servizi e il suo corrispettivo sono reciprocamente collegati, poiché l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altro, e viceversa (v., in tal senso, sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

39 Occorre quindi stabilire che nel caso di specie coesistono due prestazioni di servizi, vale a dire, da un lato, quella eseguita dall'impresa aggiudicataria e pagata dal Comune di L. e, dall'altro, quella di cui, in primo luogo, l'autore è tale Comune, in secondo luogo, i beneficiari sono i residenti

interessati di quest'ultimo e, in terzo luogo, il corrispettivo è costituito dalla sovvenzione versata a detto Comune dal Fondo per la tutela dell'ambiente.

40 È indubbio che la prima di tali prestazioni di servizi corrisponde alla definizione di prestazione effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Qualora, alla luce delle considerazioni esposte ai punti da 35 a 38 della presente sentenza, il giudice del rinvio dovesse giungere alla medesima conclusione, al termine della sua valutazione dei fatti, per quanto riguarda la seconda di dette prestazioni, vale a dire quella di cui il Comune di L. è l'autore, spetterebbe allo stesso stabilire se tale prestazione di servizi sia effettuata nell'ambito di un'attività economica, dato che, secondo la giurisprudenza, un'attività può essere qualificata come «attività economica» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva unicamente se essa corrisponde a una delle operazioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva (sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

### ***Sull'effettuazione di una prestazione di servizi nell'ambito di un'attività economica***

41 Anzitutto, si deve rammentare che l'analisi del tenore letterale dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, 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 [sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wroc?aw (Conversione del diritto di usufrutto), C?604/19, EU:C:2021:132, punto 69 e giurisprudenza ivi citata].

42 Un'attività, in via generale, viene quindi qualificata come «economica» quando presenta un carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore dell'operazione (sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

43 Tenuto conto della difficoltà di elaborare una definizione precisa dell'attività economica, si deve esaminare l'insieme delle circostanze in cui quest'ultima è realizzata (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punto 29 e giurisprudenza ivi citata), procedendo a una valutazione caso per caso in base al comportamento tipico che adotterebbe un imprenditore attivo nel settore in questione, ossia, nel caso di specie, un'impresa di bonifica dall'amianto.

44 A tal proposito, in primo luogo, occorre rilevare che, mentre un imprenditore intende ricavare dalla propria attività introiti aventi carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Bra?ov, C?655/19, EU:C:2021:40, punti da 27 a 29 e giurisprudenza ivi citata), il Comune di L. non impiega personale per la bonifica dall'amianto né ricerca clienti, ma si limita a realizzare, nell'ambito di un programma definito a livello nazionale, operazioni di bonifica dall'amianto, le quali avranno luogo dopo che i proprietari di immobili situati nel territorio comunale e potenzialmente rientranti in tale programma avranno fatto richiesta di beneficiarne e vi saranno stati ammessi. Inoltre, per definizione, un'operazione di bonifica dall'amianto in un determinato comune non presenta carattere ricorrente, il che differenzia la presente causa da quelle in cui le prestazioni comunali avevano carattere permanente.

45 In secondo luogo, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che il Comune di L. proporrà la bonifica dall'amianto dei beni di cui trattasi nonché la raccolta dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto a titolo gratuito, mentre avrà, invece, previamente remunerato l'impresa in questione al prezzo di mercato.

46 Orbene, la Corte ha già avuto occasione di dichiarare che, nel caso in cui un comune

recuperi soltanto una minima parte dei costi sostenuti, mentre il saldo è finanziato con fondi pubblici, uno scarto del genere tra tali costi e gli importi percepiti come corrispettivo per i servizi offerti è tale da escludere l'esistenza di una remunerazione (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 33 e giurisprudenza ivi citata). Ciò vale a maggior ragione quando, come nel caso di specie, non è previsto alcun corrispettivo a carico dei beneficiari della prestazione di servizi.

47 Di conseguenza, anche prendendo in considerazione le sovvenzioni concesse al Comune di L. dal Fondo per la tutela dell'ambiente, che riguardano una quota tra il 40% e il 100% delle spese sostenute, la natura di una siffatta prestazione di servizi non corrisponde al comportamento che avrebbe eventualmente adottato un'impresa di bonifica dall'amianto, la quale si sarebbe adoperata, mediante la fissazione dei suoi prezzi, per coprire le spese e per generare un margine di profitto. Inoltre, le spese legate all'organizzazione, da parte di detto Comune, della campagna di bonifica dall'amianto presso i suoi residenti non sono rimborsate, poiché lo sono soltanto le operazioni delegate all'impresa aggiudicataria. Pertanto lo stesso Comune si assume solo rischi di perdite, senza avere prospettive di profitto.

48 In terzo luogo, non appare economicamente redditizio, per una siffatta impresa di bonifica dall'amianto, non porre a carico dei beneficiari delle sue prestazioni di servizi alcuna delle spese da essa sostenute, pur rimanendo in attesa di un parziale rimborso di tali spese tramite sovvenzioni. Non solo un simile meccanismo porrebbe la liquidità della stessa in una situazione strutturalmente deficitaria, a causa, anzitutto, dell'assenza di margini di profitto, poi, del mancato rimborso delle spese legate all'organizzazione della campagna di bonifica dall'amianto e, infine, della significativa variabilità della percentuale dei rimborsi, i quali possono oscillare tra il 40% e il 100% delle somme versate all'impresa aggiudicataria, ma inoltre detto meccanismo addosserebbe a tale impresa di bonifica dall'amianto un'incertezza inconsueta per un soggetto passivo, poiché la questione se, e in quale misura, un terzo rimborserà una parte così rilevante delle spese sostenute resta effettivamente aperta fino alla decisione dello stesso terzo, successiva alle operazioni di cui trattasi.

49 Di conseguenza, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, non risulta che il Comune di L. eserciti, nel caso di specie, un'attività di carattere economico, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112.

### ***Sul non assoggettamento delle operazioni effettuate da un organismo di diritto pubblico in quanto pubblica autorità***

50 Poiché il Comune di L. non esercita, alla luce delle considerazioni esposte ai punti da 41 a 49 della presente sentenza, un'attività rientrante nell'ambito di applicazione della direttiva 2006/112, non è necessario stabilire se detta attività sia altresì esclusa da tale ambito di applicazione ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non costituisce una prestazione di servizi soggetta all'IVA l'attività di un comune consistente nel far eseguire da un'impresa operazioni di bonifica dall'amianto e di raccolta dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto, a favore dei residenti in tale comune, proprietari di immobili, che ne abbiano fatto richiesta, qualora una siffatta attività non miri all'ottenimento di introiti aventi carattere di stabilità né implichi alcun pagamento da parte di detti residenti, poiché tali operazioni sono finanziate da fondi pubblici.

### **Sulle spese**

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

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

**L'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

**devono essere interpretati nel senso che:**

**non costituisce una prestazione di servizi soggetta all'imposta sul valore aggiunto l'attività di un comune consistente nel far eseguire da un'impresa operazioni di bonifica dall'amianto e di raccolta dei prodotti e dei rifiuti contenenti amianto, a favore dei residenti in tale comune, proprietari di immobili, che ne abbiano fatto richiesta, qualora una siffatta attività non miri all'ottenimento di introiti aventi carattere di stabilità né implichi alcun pagamento da parte di detti residenti, poiché tali operazioni sono finanziate da fondi pubblici.**

Firme

\* Lingua processuale: il polacco.