

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MICHAL BOBEK

presentate il 22 febbraio 2018 (1)

**Causa C-665/16**

**Minister Finansów**

**contro**

**Gmina Wrocław**

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

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni imponibili – Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) – Cessione di beni a titolo oneroso – Articolo 14, paragrafo 2, lettera b) – Trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione – Espropriazione di beni immobili comunali»

## **I. Introduzione**

1. Nella mitologia romana, Giano era il dio degli inizi e delle fini, delle porte, dei passaggi, dei cancelli, ma nel periodo preclassico apparentemente anche del creato, della guerra, delle fonti d'acqua e del sole (2). Oltre alle difficoltà (piuttosto familiari per un giurista dell'Unione europea) inerenti all'attribuzione delle competenze, che è sempre stata problematica per gli dei romani, i cui poteri hanno continuato a cambiare nel corso dei secoli, vi è un aspetto di Giano che si ricorda ancora oggi: esso veniva solitamente raffigurato con due volti.

2. Anziché un dio con una testa e due volti, il caso di specie riguarda un unico volto, ma con due teste diverse. Tale è, in sintesi, l'origine della controversia in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel caso di specie: ai sensi del diritto polacco, il sindaco di Breslavia svolge due ruoli distinti. Da un lato, esso costituisce l'autorità esecutiva dell'autonomo Gmina Wrocław (comune di Breslavia, Polonia). Dall'altro, nelle materie inerenti all'amministrazione statale (verticale), il medesimo agisce come rappresentante dell'erario.

3. La duplice funzione di taluni organi dell'amministrazione regionale che agiscono, a seconda dei loro specifici compiti, come amministrazioni autonome o come amministrazioni statali non è una novità, quanto meno nell'Europa centrale. Tuttavia, nel contesto del presente procedimento,

l'elemento nuovo è come valutare tale prassi ai fini dell'IVA quando il medesimo organo, in caso il sindaco di Breslavia, compaia nel contesto particolare di un'espropriazione di beni immobili ad entrambi i lati dell'operazione, ma in due ruoli diversi. Inoltre, a seguito del trasferimento formale del titolo di proprietà dal comune di Breslavia all'erario, i beni di cui trattasi continuano di fatto ad essere gestiti dalla medesima autorità, ossia il sindaco di Breslavia.

4. In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) intende accertare se il trasferimento dal comune di Breslavia all'erario della proprietà dei beni immobili in questione costituisca un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA (3). Tale problema solleva due questioni specifiche. In primo luogo, per configurare un'operazione imponibile, *il trasferimento della proprietà di un bene* a norma dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA deve costituire altresì un trasferimento del «potere di disporre del bene come proprietario» ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di detta direttiva? In secondo luogo, qual è il rapporto tra la nozione di «indennità» cui fa riferimento l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), e la nozione di «titolo oneroso» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva?

## **II. Contesto normativo**

### **A. Diritto dell'Unione**

5. Nell'elenco delle operazioni soggette all'IVA, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA include:

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

6. Ai sensi dell'articolo 14 della direttiva IVA:

«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;

b) la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata;

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».

### **B. Diritto polacco**

7. L'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, dell'Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi; in prosieguo: la «legge sull'IVA») (4) dispone che «[p]er cessione di beni di cui all'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, si intende il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, compreso il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

### **III. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali**

8. A seguito di una decisione del Wojewoda Dolnośląski (voivoda della Bassa Slesia, Polonia), la proprietà di beni immobili precedentemente appartenenti al comune di Breslavia è stata trasferita all'erario ai fini della costruzione di una strada. Con decisione separata, il voivoda della Bassa Slesia ha fissato l'indennità dovuta al comune di Breslavia (in prosieguo: il «comune») per detti beni e ha ordinato al sindaco di Breslavia (in prosieguo: il «sindaco») di effettuare il relativo pagamento.

9. Nutrendo dubbi in ordine ai propri obblighi fiscali connessi a tale operazione, il comune di Breslavia ha sottoposto al Minister Finansów (Ministro delle Finanze) una domanda di interpretazione del diritto tributario in relazione alla sua situazione specifica. Esso chiedeva se il trasferimento, a norma di legge, della proprietà di beni immobili, accompagnato dal pagamento di un'indennità, costituisse una cessione di beni a titolo oneroso soggetta all'IVA. In caso di risposta affermativa, chiedeva quale soggetto avrebbe dovuto essere indicato nella fattura IVA come acquirente dei beni.

10. Il Ministro delle Finanze ha risposto che l'operazione controversa nel caso di specie era soggetta all'IVA e ha fornito le seguenti precisazioni.

11. In primo luogo, il sindaco non può essere soggetto passivo in quanto non esercita, in modo indipendente, un'attività economica né agisce in nome proprio e sotto la propria responsabilità. Di conseguenza, soggetto passivo è il comune.

12. In secondo luogo, benché l'obbligo di pagamento dell'indennità sia stato imposto al sindaco, resta comunque il fatto che la proprietà dei beni immobili è stata trasferita dal comune all'erario, il quale è rappresentato dal sindaco medesimo. Pertanto, ai fini dell'IVA il cedente e il cessionario sono lo stesso soggetto passivo.

13. In terzo luogo, dal momento che la proprietà dei beni immobili è stata trasferita dal comune all'erario dietro pagamento di un'indennità, si è configurata una cessione di beni a titolo oneroso soggetta all'IVA.

14. Il Ministro delle Finanze ha quindi constatato che sul comune gravava l'obbligo di documentare la cessione dei beni immobili espropriati con una fattura IVA in cui il comune avrebbe dovuto essere indicato come soggetto che agiva sia in nome proprio, in qualità di cedente, sia come rappresentante dell'erario, in qualità di cessionario.

15. Il comune di Breslavia non ha condiviso tale interpretazione. Esso ha quindi proposto un ricorso contro il Ministro delle Finanze dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia).

16. Quest'ultimo ha ritenuto che nel caso di specie non ricorresse il presupposto dell'esistenza di una cessione di beni ai fini della normativa fiscale, ossia il trasferimento del potere economico sui beni immobili dal cedente al cessionario. Ciò in quanto il cedente e il cessionario coincidevano,

trattandosi dello stesso soggetto: il comune di Breslavia. Di conseguenza, detto giudice ha concluso che non si era perfezionato il trasferimento del potere economico e materiale sui beni immobili, al quale la normativa dell'Unione e quella nazionale subordinano il verificarsi di un evento soggetto all'IVA.

17. Il Ministro delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa).

18. Detto giudice ha riscontrato che nella situazione in esame sorgono seri dubbi circa la possibilità di considerare un'operazione di trasferimento da parte del comune della proprietà di beni immobili, in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, accompagnata dal pagamento di un'indennità, come operazione imponibile ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della legge sull'IVA. Con ordinanza del 12 febbraio 2015 (5), un collegio composto da tre giudici ha sottoposto ad un collegio ampliato di sette giudici del Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) la seguente questione:

«Se il trasferimento della proprietà di beni immobili in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, accompagnato dal pagamento di un'indennità, il cui onere economico (compreso l'onere di pagare le imposte) verrà sostenuto dall'espropriato, possa essere considerato operazione imponibile ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1 [della legge sull'IVA]».

19. Il collegio di sette giudici del Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha risposto in senso affermativo con decisione del 12 ottobre 2015 (6): il trasferimento, da parte del comune, della proprietà di beni immobili in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, accompagnato dal pagamento di un'indennità, costituisce cessione di beni ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della legge sull'IVA. Detto collegio ha spiegato che siffatto trasferimento della proprietà di beni immobili, ai sensi del diritto privato, costituisce una cessione di beni ai fini dell'IVA. Esso ha quindi ritenuto irrilevante la questione se a tale operazione sia inoltre connesso un trasferimento del potere economico sui beni. Inoltre, tale collegio non ha condiviso la tesi secondo cui il pagamento al comune dell'indennità per i beni immobili acquisiti dall'erario non aveva carattere reale e ha considerato che il comune ottiene di fatto le risorse dal bilancio dell'erario nell'ambito delle sovvenzioni per l'esecuzione di un compito di servizio pubblico nel settore dell'amministrazione statale.

20. Le parti del procedimento principale non concordano con la decisione del Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) e hanno chiesto di sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia. Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), giudicante in un collegio di tre giudici, ha accolto tale richiesta e, dopo avere disposto la sospensione del procedimento, ha proposto la seguente questione pregiudiziale:

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

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

21. Hanno presentato osservazioni scritte il comune di Breslavia, il governo polacco e la

Commissione europea. Le suddette parti interessate, nonché il Ministro delle Finanze, hanno presentato osservazioni orali all'udienza tenutasi il 13 dicembre 2017.

#### **IV. Analisi**

22. Nell'esposizione delle presenti conclusioni mi atterrò al seguente schema. In primo luogo, esporrò alcune considerazioni preliminari sul contesto specifico della controversia e sull'esatta portata delle questioni sollevate dal giudice del rinvio (A). In secondo luogo, esaminerò, in generale, l'interpretazione della nozione di «cessione di beni» ai sensi dell'articolo 14, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva IVA e il rapporto tra le nozioni di «indennità» [articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA] e di «titolo oneroso» [articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA] (B). In terzo luogo, analizzerò la questione specifica sollevata nel caso di specie alla luce dell'interpretazione data alle disposizioni sopra citate (C).

##### **A. Considerazioni preliminari**

###### **1. La duplice natura degli enti territoriali polacchi**

23. La presente causa verte su un contesto piuttosto particolare. La duplicità di natura e di funzioni degli enti territoriali costituisce una fonte di complessità quando si esamina la natura imponibile di un'operazione quale quella controversa. In base a quanto utilmente illustrato dal giudice del rinvio e ulteriormente elaborato dalle parti interessate, mi sembra di capire che le norme nazionali in materia siano le seguenti.

24. In primo luogo, a livello gestionale, Breslavia è una città con status di distretto. Una città con status di distretto svolge sia funzioni proprie di cui è responsabile (autoamministrazione o amministrazione autonoma) sia funzioni che le sono state demandate dallo Stato (amministrazione statale). Le funzioni connesse con la gestione dei beni immobili controversi nel caso di specie rientrano tra le funzioni proprie della città con status di distretto. Ciò significa che, dopo l'esproprio, i beni immobili precedentemente detenuti dal comune di Breslavia continueranno ad essere gestiti dallo stesso soggetto, rappresentato dal sindaco di Breslavia.

25. In secondo luogo, per quanto riguarda il bilancio comunale, il giudice del rinvio fa presente che una città con status di distretto finanzia le sue funzioni con risorse proprie. Per contro, le funzioni delegate di amministrazione statale sono finanziate con sovvenzioni dal bilancio dello Stato o di altri enti amministrativi. Secondo la decisione di rinvio, il comune (città con status di distretto) è responsabile delle funzioni relative alla gestione dei beni immobili controversi. Trattandosi di funzioni *proprie*, i relativi costi non sono necessariamente coperti per intero con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato.

26. In terzo luogo, per quanto riguarda la rappresentanza formale delle parti dell'operazione, sebbene la proprietà dei beni immobili sia stata trasferita dal comune di Breslavia all'erario, entrambi gli enti pubblici erano rappresentati in tale operazione dalla medesima autorità che agiva in ruoli diversi, ossia il sindaco di Breslavia.

###### **2. La portata della questione sollevata**

27. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale è stata formulata dal giudice nazionale in termini molto precisi. La questione sollevata si fonda su alcuni presupposti di fatto e di diritto.

28. In particolare, a norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera «attività economica» lo

sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (7). Una deroga alla definizione generale della nozione di «soggetto passivo» di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA è contenuta nell'articolo 13, paragrafo 1, di tale direttiva. Quest'ultimo esclude gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico per le attività od operazioni economiche che esercitano in quanto pubbliche autorità, a meno che il loro non assoggettamento provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza (8).

29. Nonostante ripetute contestazioni da parte del comune di Breslavia, il giudice del rinvio ha espressamente dichiarato che la qualità di *soggetto passivo* di detto comune non è in discussione. La questione posta da detto giudice riguarda quindi esclusivamente il *carattere imponibile* del trasferimento della proprietà dei beni immobili controversi.

30. Spetta al giudice nazionale qualificare le attività in causa in base ai criteri individuati dalla Corte (9). A tale proposito, occorre rammentare che ricade nella responsabilità del giudice nazionale la definizione del contesto normativo e fattuale della controversia dinanzi ad esso pendente (10). In particolare, la determinazione delle questioni da sottoporre alla Corte spetta al giudice nazionale e non alle parti del procedimento principale. Ciò vale non solo con riguardo al ruolo assegnato alla Corte dall'articolo 267 TFUE, ma anche in ragione dell'obbligo di dare a tutte le parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea (11).

31. Non è quindi compito della Corte riesaminare le valutazioni di fatto o l'interpretazione del diritto nazionale già effettuate dal giudice del rinvio, che non formano oggetto delle questioni pregiudiziali. Lo stesso vale anche (o soprattutto) quando, ai fini di una corretta valutazione, occorre applicare il diritto dell'Unione a una normativa nazionale piuttosto complessa.

32. Le presenti conclusioni saranno pertanto basate sulla valutazione effettuata dal giudice nazionale – vale a dire che, ai fini dell'operazione di cui trattasi, il comune di Breslavia è un «soggetto passivo» –, senza tuttavia prendere posizione su tale questione specifica.

## **B. «Cessione di beni» ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA**

33. Con la sua questione, il giudice del rinvio intende accertare se l'operazione controversa nel procedimento principale costituisca una «cessione di beni» imponibile ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA. Il giudice del rinvio chiede inoltre se, ai fini di tale valutazione, sia rilevante il fatto che il pagamento dell'indennità costituisca soltanto un trasferimento contabile interno nell'ambito del bilancio del comune.

34. Per fornire una risposta utile alla questione sollevata, esaminerò in primo luogo la genesi e la finalità dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA (1). In secondo luogo, analizzerò il rapporto tra l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), e l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA (2). In terzo luogo, verificherò se l'«indennità» prevista all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), soddisfi il requisito relativo al «titolo oneroso» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva medesima (3).

### **1. Genesi e finalità dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA**

35. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA contempla una specifica operazione che soddisfa tre elementi. In primo luogo, deve sussistere un «trasferimento della proprietà di un bene». In secondo luogo, il trasferimento della proprietà deve avvenire «in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge». In terzo luogo, il trasferimento della proprietà deve essere effettuato dietro «pagamento di un'indennità».

36. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA riguarda una serie specifica di operazioni. Rispetto alle operazioni di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, che comportano la libera volontà delle parti inerente ad un'operazione reciproca effettuata a titolo oneroso, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di detta direttiva prevede una situazione diversa: un trasferimento di proprietà conseguente a una decisione unilaterale della pubblica amministrazione dietro pagamento di un'indennità.

37. Sebbene i lavori preparatori non gettino molta luce sulla finalità dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA (12), il tenore letterale e la ratio di tale disposizione consentono tuttavia di trarre alcune conclusioni.

38. Come hanno osservato diversi autori, è ragionevole presumere che il legislatore, prevedendo esplicitamente che l'espropriazione dietro indennità costituisce una cessione di beni imponibile, e quindi assoggettando i trasferimenti coattivi di proprietà accompagnati dal pagamento di un'indennità alle stesse norme applicabili alle altre cessioni di beni, abbia inteso evitare che la pubblica amministrazione opti per l'espropriazione anziché per un'operazione rispondente ai criteri generali di una cessione di beni (13).

39. Concordo con tale opinione. Sembra infatti ragionevole non incoraggiare la pubblica amministrazione, mediante incentivi fiscali, a servirsi dell'espropriazione, anziché cercare un accordo con la parte interessata. Pertanto, a prescindere dalla circostanza che abbia luogo per contratto o per espropriazione, la cessione di beni avente ad oggetto beni immobili deve rimanere neutra sotto il profilo fiscale. Ciò che occorre sottolineare, tuttavia, è la diversa ratio e quindi la diversa terminologia dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, che potrebbe essere rappresentata con la seguente contrapposizione: *diritto privato – reciprocità – corrispettivo*, da una parte, e *diritto pubblico – decisione unilaterale – indennità*, dall'altra.

## **2. Rapporto tra l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), e l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA**

40. La questione posta dal giudice del rinvio e gli argomenti addotti dalle parti interessate ruotano intorno alla questione se le operazioni di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA debbano o meno rispondere ai requisiti di cui all'articolo 14, paragrafo 1, di detta direttiva, e in particolare a quello relativo all'esistenza di un «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

41. Il giudice del rinvio e le parti interessate hanno fatto ampiamente riferimento alla giurisprudenza della Corte concernente l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, che sottolinea l'importanza del trasferimento de facto del bene, a prescindere dalla forma giuridica di tale trasferimento (14). La Corte ha dichiarato che, affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione di beni effettuata nei confronti di una persona ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, è necessario che detta operazione abbia prodotto l'effetto di autorizzare tale persona a disporne, di fatto, come se ne fosse il proprietario (15). Il diritto di disporre dei beni come proprietario è stato definito come il potere di decidere in che modo e per quali scopi essi debbano essere utilizzati (16).

42. L'argomento addotto dal comune di Breslavia lascia intendere che, per ricadere nell'ambito di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), un'operazione dovrebbe anche soddisfare i criteri di cui all'articolo 14, paragrafo 1, ossia comportare il potere di disporre dei beni come proprietario.

43. Per contro, il governo polacco e la Commissione sostengono che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA è autonomo rispetto all'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva. Pertanto, sarebbe irrilevante, ai fini dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), che abbia luogo il trasferimento del potere di disporre dei beni in senso economico.

44. Condivido quest'ultima tesi.

45. L'articolo 14 della direttiva IVA, figurante sotto il titolo «Operazioni imponibili», è dedicato alla determinazione di ciò che costituisce una «cessione di beni».

46. Il suo paragrafo 1 definisce la *regola generale* relativa a ciò che costituisce «cessione di beni»: il «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Il paragrafo 2 di tale articolo si riferisce ad *altre operazioni*, «[o]ltre all'operazione di cui al paragrafo 1», che «sono considerate cessione di beni».

47. Dalla formulazione e della struttura dell'articolo 14 della direttiva IVA risulta quindi che il paragrafo 2 di detto articolo costituisce effettivamente una *lex specialis* rispetto alla definizione generale della cessione di beni contenuta nel paragrafo 1.

48. L'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva IVA sono casi distinti di «cessione di beni», che devono ricevere un'interpretazione autonoma. L'articolo 14, paragrafo 1, definisce i criteri generali per la determinazione di una cessione di beni. L'articolo 14, paragrafo 2, contiene un elenco di operazioni che, «oltre» a quelle che rientrano nella definizione generale di cui all'articolo 14, paragrafo 1, devono essere parimenti considerate come una «cessione di beni». La struttura dell'articolo 14 è pertanto determinante: l'articolo 14, paragrafo 1, stabilisce i requisiti generali cui è subordinata l'esistenza di una cessione di beni. Per contro, l'articolo 14, paragrafo 2, si riferisce ad operazioni specifiche che sono assimilate ad una cessione di beni.

49. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA impiega termini diversi rispetto all'articolo 14, paragrafo 1. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), non menziona il «potere di disporre di un bene materiale come proprietario», ma opta chiaramente per una formulazione diversa: «il trasferimento (...) della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione».

50. Di conseguenza, nel contesto specifico dei trasferimenti obbligatori di proprietà, in contrapposizione ai rapporti contrattuali liberamente assunti, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), soppianta di fatto tutti gli elementi rilevanti dell'articolo 14, paragrafo 1. La diversità di ratio e di scopo sopra illustrata (17) implica quindi nozioni diverse.

51. Nel contesto particolare dell'espropriazione di beni è comprensibile che l'attenzione sia concentrata sull'elemento formale del trasferimento del titolo di proprietà del bene, anziché sul potere effettivo di disporre del bene come proprietario in senso economico. In tali casi, è probabile che la pubblica autorità che ha effettuato l'espropriazione abbia agito per uno scopo specifico. La realizzazione di tale scopo specifico (quale la costruzione di una strada sui terreni espropriati) costituisce un vincolo effettivo per detta autorità sotto il profilo delle modalità di disposizione del bene. Pertanto, potrebbe effettivamente accadere che, sebbene una pubblica autorità abbia acquisito il titolo formale di proprietà dell'immobile, le modalità con cui essa può disporre del bene siano soggette a notevoli restrizioni. Se, in tali specifiche circostanze, si dovesse applicare la

logica del potere effettivo di disposizione come proprietario, ciò potrebbe condurre a situazioni molto particolari in caso di espropriazione per pubblica utilità, in quanto non vi sarebbe alcun proprietario ai fini dell'IVA.

52. Inoltre, si potrebbe aggiungere per analogia interna che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), che costituisce un'altra delle operazioni «ulteriori» assimilate a una cessione di beni, menziona la «consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata». Come ha dichiarato la Corte, dalla formulazione di detta disposizione risulta chiaramente che, a *differenza* delle operazioni di cui all'articolo 14, paragrafo 1, quelle previste dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), non riguardano il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario (18).

53. Riassumendo, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA non richiede il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario, mentre tale requisito è imposto dal paragrafo 1 di tale articolo. Ai fini dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva, e se le altre condizioni di tale disposizione sono soddisfatte, il trasferimento della proprietà di un bene, nel senso del titolo giuridico formale sul bene in questione, è sufficiente affinché tale operazione sia considerata una «cessione di beni» imponibile.

### **3. Rapporto tra l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), e l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA**

54. L'articolo 2 della direttiva IVA costituisce la disposizione quadro che definisce le operazioni soggette all'IVA. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, tali operazioni sono «le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

55. Pertanto, affinché un'operazione sia imponibile a norma di tale disposizione, devono concorrere quattro elementi. In primo luogo, deve sussistere una «cessione di beni». In secondo luogo, la cessione di beni deve essere fatta «a titolo oneroso». In terzo luogo, la cessione deve avvenire nel territorio di uno Stato membro. In quarto luogo, essa deve essere effettuata da un «soggetto passivo che agisce in quanto tale».

56. L'articolo 14 della direttiva IVA contempla solo il primo di tali criteri stabiliti dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. Esso definisce unicamente la «cessione di beni». Tale disposizione non menziona invece gli altri elementi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva (titolo oneroso, elemento territoriale e qualità di soggetto passivo che agisce in quanto tale). Infatti, a differenza degli articoli da 16 a 18 della direttiva IVA, i quali si riferiscono a operazioni che sono o possono essere considerate una «cessione di beni a titolo oneroso», l'articolo 14 riguarda solo operazioni che devono essere considerate «cessione di beni».

57. La conseguenza logica è che l'articolo 14 della direttiva IVA non tratta gli altri tre criteri di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva. Pertanto, non si può presumere che l'elemento del *titolo oneroso* sussista in tutti i casi nei quali si realizza una «cessione di beni» ai sensi dell'articolo 14 della direttiva IVA.

58. Tale constatazione conduce al secondo problema sollevato dal giudice nazionale: qual è il rapporto tra la nozione di «indennità» di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, e la nozione di «titolo oneroso» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva? Si tratta di due nozioni distinte? Oppure l'indennità deve essere considerata un tipo (vale a dire, una sottocategoria logica) della nozione di corrispettivo?

59. Secondo l'interpretazione della nozione di «titolo oneroso» fornita dalla giurisprudenza, una cessione di beni è effettuata «a titolo oneroso» se esiste *unnesso diretto* fra i beni ceduti o i servizi prestati e il corrispettivo ricevuto (19). Tale nesso diretto sussiste «soltanto quando tra il cedente e l'acquirente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il prezzo riscosso dal cedente costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto» (20). La Corte ha dichiarato che tale «corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi» (21).

60. La Corte ha inoltre statuito che il «corrispettivo deve poter essere espresso in denaro» e che, «[n]on consistendo in una somma di denaro stabilita tra le parti, detto valore, per essere soggettivo, deve essere quello che il beneficiario della prestazione di servizi, la quale costituisce il corrispettivo della fornitura dei beni, attribuisce ai servizi che esso intende procurarsi e deve corrispondere alla somma che esso è disposto a pagare a tal fine» (22). La circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato è stata considerata dalla Corte irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso (23).

61. La discussione sulla questione se la nozione di «indennità» di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), presenti tutti gli elementi costitutivi del «titolo oneroso» definito dalla giurisprudenza sopra citata ha, a mio avviso, scarso rilievo. Infatti, come correttamente osservato dalla Commissione, i criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte per quanto riguarda la nozione di «titolo oneroso», ampiamente dibattuta dalle parti interessate nella presente causa, sono stati specificamente sviluppati nel contesto dell'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in relazione alle operazioni che rientrano in via generale nel campo di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, o alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva.

62. A mio parere, l'«indennità» di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), costituisce una specifica categoria di corrispettivo nell'accezione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva. L'indennità può essere considerata un tipo standardizzato di corrispettivo previsto nelle circostanze specifiche dell'espropriazione.

63. Per questo motivo, ha scarso rilievo la circostanza che tale nozione di indennità, oggettivamente diversa, risponda esattamente ad ogni singolo criterio elaborato dalla giurisprudenza della Corte nel corso degli anni per illustrare la nozione di corrispettivo. La diversità di ratio e di scopo delle due nozioni può giustificare le distinzioni o gli adeguamenti necessari.

64. Tuttavia, ad ogni buon conto, nell'ultima parte della presente sezione esaminerò due possibili obiezioni relative alla differenza tra le due nozioni e, su tale base, dimostrerò come la nozione di indennità intesa in tal modo possa facilmente rientrare nella nozione generale di corrispettivo. In primo luogo, analizzerò la giurisprudenza secondo cui l'indennità per danni non comporta di norma un «corrispettivo» e, in secondo luogo, la giurisprudenza relativa alla necessità di «reciproche prestazioni».

65. Passando alla prima possibile obiezione, nel contesto della prestazione di servizi e

dell'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato a più riprese che l'indennità per danni non soddisfa i requisiti necessari per essere considerata un corrispettivo. La Corte ha statuito che le somme versate a titolo di caparra, quali indennità forfettarie di recesso versate ai fini del risarcimento del danno subito per effetto della rinuncia del cliente nel contesto di un contratto relativo a prestazioni alberghiere, non presentano un nesso diretto con un qualsivoglia servizio reso a titolo oneroso e non sono soggette a tale imposta (24). La Corte ha inoltre dichiarato che neppure l'equo compenso legato al pregiudizio subito dai titolari per la riproduzione delle loro opere protette, effettuata senza autorizzazione, costituisce il controvalore diretto di una prestazione di servizi qualsiasi (25).

66. A mio avviso, la compensazione cui fanno riferimento dette sentenze è semplicemente diversa dall'indennità di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA. Le sentenze sopra citate sono state rese nel settore della prestazione di servizi. A differenza di quanto avviene per la cessione di beni, nel settore della prestazione di servizi non esiste alcuna disposizione analoga all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, ossia non esiste una disposizione specifica che disciplini il trasferimento di proprietà accompagnato dal pagamento di un'indennità. Tenuto conto dell'esplicita inclusione del trasferimento della proprietà di un bene accompagnato dal pagamento di un'indennità nell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, sarebbe assurdo escludere le operazioni soggette a tale disposizione dalla nozione di «operazioni imponibili» di cui all'articolo 2 della medesima direttiva, definendo la nozione di indennità come estranea alla nozione generale di «corrispettivo». Come giustamente rilevato dalla dottrina, l'introduzione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA potrebbe essere stata intesa proprio a risolvere eventuali problemi concettuali qualificando la specifica operazione contenuta in tale disposizione come cessioni di beni (26).

67. La seconda possibile obiezione discende dalla giurisprudenza che ha interpretato il combinato disposto degli articoli 2, paragrafo 1, lettera a), e 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, che sottolinea l'elemento delle «reciproche prestazioni». Così, ad esempio, nella sentenza *Posnania Investment*, in cui l'operazione controversa consisteva nel trasferimento della proprietà di un bene immobile ad un ente pubblico a titolo di pagamento di un arretrato d'imposta, la Corte ha rilevato che, sebbene intercorresse un rapporto giuridico tra il cedente e il beneficiario, l'*obbligo* del contribuente (il cedente) era *unilaterale*, il pagamento del tributo determinava unicamente l'estinzione ex lege del debito fiscale e il tributo costituiva un prelievo obbligatorio. Su tale base, la Corte ha concluso che non si trattava di un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenisse uno scambio di prestazioni reciproche (27).

68. Ancora una volta, nei limiti in cui tale categoria risulta effettivamente rilevante, tenuto conto della diversa natura dell'operazione prevista dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, rimane comunque un elemento di «reciprocità» nel senso di «nesso diretto» anche per quanto riguarda il trasferimento della proprietà di un bene e l'indennità. L'una è causa dell'altra: l'indennità è stata pagata a motivo dell'espropriazione del bene. Invero, tale elemento riguarda il rapporto logico tra corrispettivo e cessione: la cessione dei beni di cui trattasi e il corrispettivo (sotto forma di indennità) devono essere considerati direttamente connessi. In mancanza di cessione non si ha pagamento del corrispettivo, e viceversa (28).

#### 4. Conclusione intermedia

69. L'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA è subordinata a tre condizioni cumulative. In primo luogo, deve esservi un trasferimento di proprietà. In secondo luogo, il trasferimento deve avvenire in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge. In terzo luogo, deve esservi il pagamento di un'indennità.

70. Per quanto riguarda la prima di tali condizioni, la direttiva IVA non richiede il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario, come avviene invece al paragrafo 1 del suddetto articolo. Ai fini dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva, e se sono soddisfatti i requisiti relativi all'indennità nonché alle modalità con cui l'operazione deve essere effettuata, il trasferimento della proprietà di un bene nel senso del titolo giuridico formale sul bene in questione è sufficiente affinché tale operazione sia considerata una «cessione di beni» ai sensi dell'articolo 14 della menzionata direttiva.

71. Una cessione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), è imponibile se sono soddisfatti anche i requisiti di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, fatti salvi gli elementi specifici contenuti nella prima disposizione. Detti elementi specifici dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), influiscono anche sull'interpretazione della nozione generale di corrispettivo («titolo oneroso») di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a). L'indennità effettivamente pagata a norma dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), deve essere considerata un tipo particolare di corrispettivo nell'accezione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

### **C. La presente causa**

#### **1. Si è verificata una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a)?**

72. Nella presente causa, il giudice del rinvio ha espresso dubbi circa la sussistenza di un trasferimento di proprietà in senso «economico». Detto giudice espone che il sindaco di Breslavia interviene ad entrambi i lati dell'operazione, come organo dell'amministrazione locale (il comune) e come rappresentante dell'erario. Le disposizioni di diritto polacco applicabili riguardano solo il trasferimento della «proprietà giuridica» e non si riferiscono al trasferimento della «proprietà economica». Il giudice del rinvio nutre quindi dubbi sulla questione se vi sia stato un trasferimento de facto della proprietà economica. Esso sottolinea inoltre che l'operazione controversa riguarda il trasferimento della proprietà non per la volontà liberamente espressa dalle parti di tale operazione ma a norma di legge, e dietro pagamento di un'indennità.

73. La nozione di «proprietà economica» non compare in quanto tale nella direttiva. Tuttavia, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio e dalla discussione tra le parti interessate emerge che la questione preliminare concerne l'applicabilità della nozione di «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario» ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, come interpretato dalla Corte.

74. In base ai criteri generali illustrati ai paragrafi da 40 a 53 delle presenti conclusioni, tra i presupposti di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA non figura il requisito relativo al trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario.

75. Di conseguenza, e fatta salva la verifica da parte del giudice nazionale, sembrerebbe che nel caso di specie ricorrano tutti e tre i requisiti ai quali l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), subordina l'esistenza di una cessione di beni.

76. In primo luogo, come confermato dal giudice nazionale, è pacifico che la proprietà dei beni immobili sia stata trasferita dal comune di Breslavia all'erario. A tal fine è irrilevante che, di fatto,

sia stato il medesimo sindaco di Breslavia ad agire in due ruoli diversi nella medesima operazione, come autorità esecutiva a nome del comune e come rappresentante dell'erario. Ciò che conta ai fini della disposizione in parola è il trasferimento del titolo formale di proprietà tra due soggetti giuridici chiaramente distinti.

77. In secondo luogo, il trasferimento di proprietà ha avuto luogo a seguito della decisione adottata dal voivoda della Bassa Slesia e conformemente al diritto nazionale (29). A tale riguardo è parimenti irrilevante la circostanza, segnalata dal giudice del rinvio, che il trasferimento della proprietà dei beni non sia avvenuto per la libera volontà delle parti. Infatti, il secondo requisito di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA consiste precisamente nel fatto che il trasferimento di proprietà abbia luogo a norma di legge, o in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome. Tale elemento comporta una differenza rispetto all'operazione di cui all'articolo 14, paragrafo 1, e indica, in quanto tale, che non concorrono né libera volontà né mutuo accordo.

78. In terzo luogo, sembrerebbe che vi sia stato il pagamento di un'indennità da parte del sindaco di Breslavia, in esecuzione di una distinta decisione del voivoda della Bassa Slesia che ha determinato l'importo dell'indennità dovuta al comune di Breslavia. Tuttavia, dal momento che l'esistenza di un'indennità «effettiva» è stata ampiamente discussa dalle parti interessate nel presente procedimento, esaminerò tale specifica questione separatamente.

## **2. Indennità o corrispettivo «effettivi»**

79. L'analisi generale svolta ai paragrafi da 54 a 68 delle presenti conclusioni depone già nel senso che la nozione di indennità di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA deve essere intesa come un tipo specifico di corrispettivo («titolo oneroso») nell'accezione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva.

80. Tuttavia, dall'ordinanza di rinvio nonché dalle osservazioni delle parti interessate nel procedimento principale emerge che i dubbi del giudice del rinvio riguardano non tanto il rapporto logico tra la nozione di «corrispettivo» e quella di «indennità», ma piuttosto il fatto che non è chiaro se l'indennità sia stata *realmente* pagata.

81. Entrambe le parti del procedimento principale sostengono che non ha avuto luogo un *reale* pagamento del corrispettivo.

82. Secondo il comune di Breslavia, i fondi destinati al pagamento dell'indennità determinata dalla decisione del voivoda della Bassa Slesia sono stati prelevati dal bilancio comunale relativo alle funzioni di città con status di distretto. Nel contempo, le entrate derivanti dall'indennità sono confluite nel medesimo bilancio come introiti del comune. Ciò è avvenuto mediante un trasferimento contabile interno, che non ha compensato la perdita del bene immobile subita dal comune di Breslavia.

83. Il governo polacco sostiene che non si può considerare soddisfatto il requisito relativo al *nesso diretto* fra il trasferimento della proprietà e l'indennità. Il sindaco di Breslavia, cui incombeva l'obbligo di pagare l'indennità, non dispone di un bilancio proprio. I fondi necessari all'espletamento delle sue funzioni provengono dal bilancio del comune. Di conseguenza, la decisione di pagare l'indennità viene attuata solo attraverso un trasferimento di fondi che sono già stati assegnati alle funzioni di città con status di distretto del comune di Breslavia. Il Ministro delle Finanze ha espresso un punto di vista analogo in udienza.

84. Compete esclusivamente al giudice del rinvio accertare se, nelle specifiche circostanze del caso di specie, l'indennità sia stata realmente pagata. Non spetta infatti alla Corte pronunciarsi sui

complessi dettagli del diritto amministrativo polacco, posto che il contesto di fatto e di diritto nel caso di specie rimane decisamente nebuloso, nonostante l'invito rivolto dalla Corte alle parti interessate in udienza affinché spiegassero l'effettivo funzionamento del sistema contabile di un'amministrazione comunale con duplici funzioni. In particolare, non è chiaro se vi sia stato un reale trasferimento di fondi dall'erario e, in caso affermativo, su quali linee di bilancio del comune, né in quale misura il comune disponga effettivamente di linee di bilancio distinte e separate per le diverse funzioni che gli sono attribuite.

85. Tuttavia, si potrebbero fornire al giudice del rinvio quanto meno alcuni elementi generali che lo possano orientare.

86. In primo luogo, il fatto che l'indennizzo sia avvenuto attraverso un'operazione contabile non significa che esso non abbia carattere reale, dato che né la direttiva IVA né la giurisprudenza stabiliscono requisiti specifici riguardo al metodo di pagamento o alla procedura contabile con cui l'indennizzo deve essere effettuato.

87. In secondo luogo, tuttavia, sotto il profilo del nesso diretto o della logica elementare del «do ut des» inerente a qualsiasi transazione (30), occorre che venga corrisposto un controvalore per il trasferimento del titolo formale sul bene. In un certo senso, il corrispettivo deve seguire la direzione opposta a quella del trasferimento del titolo. Deve quindi prodursi un certo incremento delle *risorse proprie* del comune, tenuto conto del fatto che in precedenza i beni appartenevano al comune medesimo in qualità di ente autonomo e indipendente.

88. In terzo luogo, dal momento che l'indennità di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA è una specifica espressione del corrispettivo richiesto dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva, è essenziale che tale indennità sia stata *effettivamente* pagata. Ciò trova conferma nell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), che richiede esplicitamente il *pagamento* di un'indennità. Secondo uno dei principi fondamentali della direttiva IVA, la base imponibile è costituita dal corrispettivo *realmente* ricevuto, il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (31). Infatti, se ha luogo una cessione senza corrispettivo, non esiste base imponibile (32). In parole povere, se non è stato percepito un pagamento, non vi è nulla da tassare.

## V. Conclusione

89. Alla luce di quanto precede, propongo di rispondere nei seguenti termini alla questione sollevata dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia):

«Il trasferimento, a norma di legge, della proprietà di beni immobili da un comune all'erario, accompagnato dall'effettivo pagamento di un'indennità – nella situazione in cui dalla disciplina dell'ordinamento giuridico nazionale risulta che siffatti beni immobili continuano ad essere gestiti dal sindaco del comune, rappresentante dell'erario, il quale, contemporaneamente, è organo esecutivo del comune – costituisce un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto».

1     Lingua originale: l'inglese.

2 V., ad esempio, Roscher, W. H. (ed.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*, 2° volume, Leipzig, Verlag von B.G. Teubner, 1890-1897, pagg. da 29 a 41, o William Smith (ed.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*, Vol. II, Londra, Taylor e Walton, 1846, pagg. da 550 a 552.

3 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»).

4 Dz. U 2004, n. 54, posizione 535. Versione consolidata, Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054, come modificata.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Sentenza dell'11 maggio 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punto 27).

8 V. sentenza del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 29 e giurisprudenza citata).

9 V. sentenza del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punto 23 e giurisprudenza citata). V. altresì ordinanza del 20 marzo 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punti da 18 a 22 e giurisprudenza citata).

10 V., ad esempio, sentenza del 19 gennaio 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, punto 31 e giurisprudenza citata).

11 V., ad esempio, sentenza del 6 ottobre 2015, T-Mobile Czech Republic e Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punti 28 e 29 e giurisprudenza citata).

12 Una disposizione equivalente all'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA era stata introdotta dalla sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1). Nella proposta della Commissione (COM/1973/950/def.), il progetto di articolo 5, paragrafo 2, lettera f), divenuto articolo 5, paragrafo 4, lettera a), della sesta direttiva IVA, menzionava «il trasferimento, dietro pagamento di un indennizzo, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome, *qualora la cessione volontaria del predetto bene sia assoggettabile all'imposta*». L'ultima parte (in corsivo) non è stata inclusa nel testo finale. La proposta conteneva inoltre un articolo 12, paragrafo 4, a norma del quale, «[p]er le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafo 2, lettera f), si considera come base imponibile l'importo dell'indennizzo riscosso, escluso l'indennizzo destinato al reimpiego». Tale disposizione non figura nel testo finale. V. Terra, B.J.M., e Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, Volume A, IBFD Publications, 1991, pag. 209.

13 V., ad esempio, Terra, B.J.M., e Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, pag. 246; o van Doesum, A., van Kesteren, H., e van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, pag. 111.

14 V., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punto 35). La Corte ha inoltre sottolineato che detta disposizione «non si riferisce al trasferimento di proprietà

nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì 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». V., ad esempio, sentenza del 3 settembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punto 51 e giurisprudenza citata). La Corte ha spiegato che ciò è conforme alla finalità di basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili e che tale finalità potrebbe essere compromessa «qualora la constatazione di una cessione di beni (...) fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile». V., ad esempio, sentenza dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, punto 8).

15 Sentenza del 3 settembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punto 51 e giurisprudenza citata).

16 V., in tal senso, sentenza del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, punto 34).

17 V. supra, paragrafi da 35 a 39.

18 V. sentenza del 4 ottobre 2017, *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, punto 31).

19 V., ad esempio, sentenze dell'8 novembre 2012, *Profitube* (C-165/11, EU:C:2012:692, punto 51 e giurisprudenza citata).

20 V., ad esempio, sentenza dell'11 maggio 2017, *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, punto 31 e giurisprudenza citata).

21 V., ad esempio, sentenza del 7 novembre 2013, *Tulic e Plavojin* (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 33 e giurisprudenza citata).

22 V. sentenza del 19 dicembre 2012, *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, punti 44 e 45 e giurisprudenza citata).

23 V. sentenza del 2 giugno 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, punto 45 e giurisprudenza citata).

24 Sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 32).

25 Sentenza del 18 gennaio 2017, *SAWP* (C-37/16, EU:C:2017:22, punto 30).

26 V., ad esempio, van Doesum, A., van Kesteren, H., e van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, pag. 111; Terra, B.J.M., e Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, pag. 246; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, pag. 67.

27 Sentenza dell'11 maggio 2017, *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, punti da 32 a 36). V., per analogia, nel contesto della prestazione di servizi, sentenza del 22 giugno 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, punti da 24 a 26).

28 V. van Doesum, A., van Kesteren, H., e van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, pag. 129, che cita la sentenza del 2 giugno 1994, *Empire Stores*

(C-33/93, EU:C:1994:225, punto 16). V., a contrario, sentenza del 18 luglio 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 26), in cui è stato considerato che la prenotazione di un soggiorno alberghiero non dipendeva dal versamento di una caparra, per cui non sussisteva un nesso diretto tra il servizio e il corrispettivo.

29 La disposizione nazionale richiamata era l'articolo 12, paragrafo 4, dell'*Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych* (legge relativa alle norme specifiche sulla localizzazione delle strade pubbliche).

30 In generale, v. supra, paragrafo 68 delle presenti conclusioni.

31 V. sentenza del 2 luglio 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, punto 35 e giurisprudenza citata). V. altresì sentenza del 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punti 12 e 13).

32 V., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2013, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, punto 31 e giurisprudenza citata).