Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 3 settembre 2020[1]

Causa C-604/19

Gmina Wrocław
contro
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Wrocław, Polonia)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112 – Articolo 14, paragrafo 2, lettera a) – Nozione di "cessione" di beni – Conversione, in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo in proprietà – Trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario – Cessione fittizia – Comune che agisce come soggetto passivo nel riscuotere il corrispettivo dovuto per la conversione in forza di legge»

I. Introduzione

1. Nel presente procedimento, la Corte deve pronunciarsi sul trattamento IVA di un acquisto di proprietà, in forza di legge, dietro un corrispettivo di conversione. Nel caso di specie, taluni terreni erano gravati da un particolare diritto reale (il diritto di usufrutto perpetuo). Di conseguenza il «titolare del potere economico sul bene», che ha utilizzato il terreno come proprietario, e il «proprietario formale», a cui apparteneva il terreno secondo il diritto civile, costituivano persone distinte e separate. I canoni corrisposti dal titolare del diritto di usufrutto perpetuo al proprietario del terreno erano assoggettati all'IVA polacca.

2. In virtù di una riforma intervenuta in materia di diritti reali, dunque, le persone che fino ad allora erano proprietarie dei terreni hanno perso, in forza di legge, il proprio diritto di proprietà, a favore dei titolari del diritto di usufrutto perpetuo. Questi ultimi devono continuare a versare i canoni annuali dovuti per l'usufrutto perpetuo per 20 anni o corrispondere lo stesso importo in un'unica soluzione. I corrispettivi riscossi dai precedenti proprietari sono soggetti all'IVA come in precedenza?

3. Il caso che ci occupa concerneva i terreni di un comune. Occorre pertanto chiarire ulteriormente se il comune, nella fattispecie, ha agito in qualità di soggetto passivo o nell'ambito della sua attività di pubblica autorità, nel cui caso non è dovuta l'IVA.

1 Lingua originale: il tedesco.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto giuridico dell'Unione è determinato dagli articoli 2, 9, 13, 14 nonché 24 e 25 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») [2].

5. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA, le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso [lettera a)] sono soggette all'IVA allo stesso modo delle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso [lettera c)].

6. 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.

7. L'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede una esenzione d'imposta per talune attività esercitate da enti di diritto pubblico:

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

8. L'articolo 14, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA determina quando si considerata effettuata una cessione di beni o prestazione di servizi:

«(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».

9. L'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce la prestazione di servizi:

«(1) Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

2 GU 2006, L 347, pag. 1.

10. L'articolo 25, lettera c), della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

(...)

c) l'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

B. Diritto polacco

11. I succitati requisiti del diritto dell'Unione sono stati recepiti nel diritto polacco dalla legge relativa all'imposta sui beni e servizi (in prosieguo: la «legge sull'IVA») [3]. L'articolo 7, paragrafo 1, della legge sull'IVA dispone come segue:

«Per cessione di beni (...) si intende il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, tra cui anche:

1) 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;
(...)

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

12. Il diritto di usufrutto perpetuo è disciplinato dalla legge sulla gestione di beni immobili [4]. Ai sensi dell'articolo 12a, paragrafo 1, della legge sulla gestione di beni immobili, gli importi dovuti dagli usufruttuari sono disciplinati dal diritto privato.

13. Ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, della legge sulla gestione di beni immobili, i terreni concessi in usufrutto perpetuo possono essere venduti soltanto all'usufruttuario.

14. L'articolo 32, paragrafo 2, della legge sulla gestione di beni immobili chiarisce che il diritto di usufrutto perpetuo precedentemente concesso si estingue, in forza di legge, alla data di conclusione del contratto di vendita del terreno.

15. Ai sensi dell'articolo 69 della legge sulla gestione di beni immobili, il prezzo di acquisto del terreno che l'usufruttuario deve pagare comprende l'importo corrispondente al valore del diritto di usufrutto perpetuo su tale immobile, determinato alla data della vendita.

16. La legge sulla conversione del diritto di usufrutto perpetuo sui terreni edificati per scopi abitativi in un diritto di proprietà su tali terreni (in prosieguo: la «legge sulla conversione») [5] stabilisce all'articolo 1, paragrafo 1, che dal 1° gennaio 2019 il diritto di usufrutto perpetuo sui terreni edificati per scopi abitativi è convertito in un diritto di proprietà su tali terreni.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług dell'11 marzo 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami del 21 agosto 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów del 20 luglio 2018.

17. L'articolo 7 della legge sulla conversione contiene disposizioni sul corrispettivo da versare. Ai sensi del paragrafo 2 l'ammontare del corrispettivo corrisponde al valore del canone annuale dovuto per l'usufrutto perpetuo. Il paragrafo 6 prevede che il pagamento annuale debba essere corrisposto per un periodo di 20 anni a partire dalla data della conversione. Il paragrafo 7 prevede la possibilità di pagamento dello stesso importo in un'unica soluzione. L'articolo 12, paragrafo 2, della legge sulla conversione dichiara applicabile l'articolo 12a della legge sulla gestione di beni immobili.

III. Fatti all'origine della controversia

18. La controversia all'origine della domanda di pronuncia pregiudiziale si fonda su un'istanza d'interpello del comune di Wroclaw (Polonia) (la parte ricorrente nel procedimento principale; in prosieguo: la «ricorrente») al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro; in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») relativa all'interpretazione del caso specifico.

19. La ricorrente è un ente di diritto pubblico, ma è anche registrato come effettivo soggetto passivo ai fini dell'IVA. La stessa era proprietaria di beni immobili gravati da usufrutto perpetuo a favore di terzi.

20. L'usufrutto perpetuo costituisce un diritto reale di godimento su un terreno limitato nel tempo, il quale conferisce al titolare uno status simile a quello di proprietario. L'usufruttuario versa al proprietario un canone annuale per tutta la durata del proprio diritto. Le parti convengono che la costituzione di tale usufrutto perpetuo debba essere qualificato come cessione a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, in combinato disposto con l'articolo 7, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA. Sembra inoltre che le parti concordino sulla circostanza che il comune, riscuotendo i pagamenti dell'usufruttuario, abbia agito in qualità di soggetto passivo.

21. In base alla legge sulla conversione, la proprietà degli immobili è stata trasferita al rispettivo usufruttuario a partire dal 1º gennaio 2019. I precedenti proprietari percepiscono, a titolo di corrispettivo, un canone annuale per un periodo di 20 anni. L'importo versato annualmente corrisponde esattamente al canone annuale precedentemente versato per l'usufrutto perpetuo. Su richiesta, il corrispettivo per la conversione è pagabile anche in un'unica soluzione.

22. La ricorrente ha chiesto all'amministrazione finanziaria se anche questo corrispettivo fosse soggetto all'IVA. Con decisione del 15 gennaio 2019, l'amministrazione finanziaria ha risposto affermativamente. Essa considera la conversione del diritto una continuazione della cessione avvenuta originariamente con la costituzione dell'usufrutto perpetuo. Di conseguenza, l'operazione di trasferimento della proprietà è soggetta al medesimo regime giuridico dell'usufrutto perpetuo.

23. La ricorrente ha presentato ricorso contro tale decisione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Wrocław, Polonia). Essa ritiene che il corrispettivo di conversione non sia soggetto all'IVA. L'usufruttuario aveva già acquisito con l'usufrutto uno status simile a quella del proprietario e quindi il potere economico sul terreno. Se ora l'usufrutto perpetuo diventa proprietà, il medesimo terreno non può essere oggetto di una ulteriore cessione. Inoltre, la ricorrente sostiene di aver agito nell'ambito di un'attività di pubblica autorità non imponibile.

IV. Procedimento pregiudiziale

24. Con decisione del 19 giugno 2019, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Wrocław) ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni:

1. Se la conversione, in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà, come quella oggetto del caso in specie, costituisca una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, soggetta all'IVA.

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, in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, soggetta all'IVA.

3. Se un comune, nel riscuotere il corrispettivo per la conversione, in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo in un diritto di proprietà, come si è verificato nel caso di specie, agisca in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, o in qualità di pubblica autorità ai sensi dell'articolo 13 della direttiva di cui trattasi.

25. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la ricorrente, la Repubblica di Polonia e la Commissione europea.

V. In diritto

A. Sulle questioni pregiudiziali

26. Con la prima e la seconda questione il giudice del rinvio intende sapere, in sostanza, se la conversione in forza di legge dell'usufrutto perpetuo in diritto di proprietà sia soggetta all'IVA allorché il nuovo proprietario debba versare un corrispettivo fissato per legge. Poiché tali fattispecie riguardano principalmente terreni di proprietà di enti di diritto pubblico, con la terza questione il suddetto giudice chiede se il comune abbia agito in qualità di soggetto passivo.

27. Alle prime due questioni si può rispondere congiuntamente. Tuttavia, laddove mirano espressamente a determinare se la conversione dell'usufrutto perpetuo costituisca una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), o dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, occorre evidenziare quanto segue.

28. L'assunto del Tribunale, sul quale sembrano fondarsi le prime due questioni, secondo cui l'obbligo di pagare l'IVA, nel caso in specie, dipende dalla sussistenza di una cessione di beni, è errato. Le operazioni imponibili non ricorrono solo nel caso di una cessione di beni ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 14 della direttiva IVA, ma altresì in quello delle prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 24 della stessa direttiva. La direttiva IVA include tutte le prestazioni di servizi che non costituiscono una cessione di beni (articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA).

29. La questione se, nel caso di un'operazione imponibile, si tratti di una cessione di beni o di una prestazione di servizi è importante per determinare il luogo di esecuzione, il tempo di esecuzione e l'aliquota fiscale. Tuttavia, ai fini dell'assoggettamento all'IVA non riveste alcun rilievo. Per fornire alla Corte una risposta utile, è d'uopo fare alcune precisazioni in merito alle questioni.

30. In realtà il giudice del rinvio vorrebbe sapere, in concreto, se il legittimo trasferimento della proprietà dietro pagamento di un corrispettivo di conversione costituisce un'operazione imponibile (cessione di beni o prestazione di servizi a titolo oneroso) (v. B) e se la ricorrente ha agito in tal senso in qualità di soggetto passivo (v. C). In caso affermativo, la conversione in forza di legge dell'usufrutto perpetuo in proprietà dietro un corrispettivo di conversione, alla quale non si applica alcuna esenzione fiscale, è soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

B. Sulla prima e sulla seconda questione: conversione dell'usufrutto perpetuo in proprietà come operazione imponibile (cessione di beni o prestazione di servizi a titolo oneroso)

31. Per quanto riguarda la prima e la seconda questione, a mio parere si possono considerare due possibili orientamenti. Secondo il primo orientamento, si tratterebbe di due atti isolati: la costituzione dell'usufrutto perpetuo sul terreno e l'acquisto della proprietà del terreno in forza di legge. Se quest'ultima non costituisce una cessione di beni, la trasformazione in proprietà costituisce un servizio (v. 1). In base al secondo orientamento, ad un esame economico complessivo, la conversione rappresenta una continuazione dell'usufrutto poiché la legge sulla conversione estende successivamente l'oggetto della cessione (v. 2).

32. Indipendentemente dall'approccio adottato dalla Corte (considerazione isolata o esame economico complessivo), in entrambi i casi ricorre un'operazione imponibile. Pertanto, la questione sollevata dal giudice nazionale in merito all'interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA di fatto non si pone (v. 3).

1. Considerazione isolata del trasferimento della proprietà

33. Da un punto di vista formale, il proprietario trasferisce all'usufruttuario in primo luogo il potere di disporre del terreno, il quale costituisce una cessione di beni soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA. In un secondo momento, il diritto di usufrutto perpetuo viene convertito, in forza di legge, in diritto di proprietà. Se la conversione non costituisce una cessione poiché il potere di disposizione era già stato trasferito al titolare del diritto di usufrutto perpetuo, si tratta in ogni caso di una prestazione di servizi imponibile ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA.

34. Sono infatti imponibili come servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA le operazioni che non costituiscono una cessione di beni. Secondo costante giurisprudenza della Corte, una prestazione di servizi a titolo oneroso soggetta ad imposta richiede semplicemente che tra il prestatore e il destinatario esista un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, fermo restando che il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario [6]. Ciò avviene quando esiste un nesso diretto tra il servizio prestato e il controvalore ricevuto [7].

6 V., da ultimo, sentenze dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punto 31), e dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punto 21), nonché la fondamentale sentenza del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14).

7 Sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39); del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!-Brit Air (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 22), e del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punto 19).

35. Non tutti i pagamenti implicano necessariamente uno scambio di servizi imponibile. Una tassazione nell'ambito di un'accisa viene applicata solo ove il destinatario riceve anche un beneficio consumabile [8]. Una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA non è configurabile quindi se il beneficiario riceve un pagamento non come controprestazione per una prestazione determinabile, ma per altri motivi (ad esempio a titolo di risarcimento dei danni causati dal ritardo [9] o di compensazione del mancato guadagno [10]) [11].

36. Nel caso di specie, si può facilmente affermare la sussistenza di un beneficio consumabile per il precedente usufruttuario. Un vantaggio siffatto sussiste poiché l'usufruttuario, già prima della conversione, dal punto di vista economico utilizzava l'immobile come proprietario, in quanto titolare del potere di disporne. In qualità di proprietario, invece, ora può non solo trarre i frutti della proprietà, ma anche trasferire la proprietà a terzi. Pertanto, la conversione del diritto di usufrutto perpetuo in proprietà è un beneficio consumabile. In virtù della considerazione isolata, quindi, sussiste un servizio ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA.

2. Esame economico complessivo: il trasferimento di proprietà come mera continuazione della cessione originaria

37. Tuttavia, nel caso in specie ritengo, in accordo con la Polonia, che un esame economico complessivo sia più convincente. Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la conversione dell'usufrutto perpetuo in proprietà non è irrilevante dal punto di vista dell'IVA, ma deve essere valutata come la continuazione di una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA.

38. Secondo la giurisprudenza della Corte, una cessione include qualsiasi trasferimento di un bene materiale ad opera di una parte che autorizza l'altra parte a disporre effettivamente di tale oggetto come se fosse di sua proprietà [12]. Il fatto che il destinatario di una cessione di beni non possa disporre di un bene «come proprietario», non esclude la sussistenza di una cessione se può almeno «agire come proprietario» del bene [13]. Ad ogni modo, tale concetto è chiaro in alcune versioni linguistiche della direttiva IVA [14].

39. Il menzionato approccio è confermato anche dalla giurisprudenza della Corte. Il principio dell'applicazione uniforme del diritto dell'Unione e il principio di uguaglianza richiedono un'interpretazione autonoma e uniforme delle nozioni di diritto dell'Unione [15]. Ciò sarebbe compromesso ove la sussistenza di una cessione di beni dipendesse dall'acquisizione della proprietà di diritto civile, la quale è definita dal diritto civile nazionale. La circostanza che vi sia stata o meno il

8 V. sul punto le mie conclusioni nella causa MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, paragrafi 35 e 36) con rinvio alle sentenze del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punto 13), e del 29 febbraio 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punto 20).

9 Sentenza del 1º luglio 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punto 8 sugli interessi di mora).

10 Sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C 277/05, EU:C:2007:440, punto 35 sulla compensazione del mancato guadagno per risoluzione del contratto).

11 Sentenza del 29 febbraio 1996, Mohr (C 215/94, EU:C:1996:72, punto 21); v. anche le mie conclusioni nella causa MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, (C-295/17, EU:C:2018:413,, paragrafi 35 e 36).

12 Sentenza del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punto 29); del 18 luglio 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punto 33); del 3 giugno 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punto 24); del 14 luglio 2005, British American Tobacco und Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punto 35), e dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punto 7).

13 Le mie conclusioni nella causa Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, paragrafo 34).

14 Così nella versione tedesca («wie ein Eigentümer») e in quella francese («Comme un propriétaire»); diversa, tuttavia, la versione inglese («as owner») e la versione estone («Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»). V. sul punto le mie conclusioni nella causa Herst, cit. alla nota 13, paragrafo 34 alla nota 16).

15 Sentenza del 21 giugno 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, punto 33), e del 29 luglio 2019, B (fatturato di una rivendita di veicoli d'occasione) (C-388/18, EU:C:2019:642, punto 30).

trasferimento della proprietà non può quindi essere decisiva per la nozione di cessione di beni [16]. Pertanto, il potere di disposizione di un bene, ai sensi dell'articolo 14 della direttiva IVA, non può essere equiparato allo status giuridico di proprietario. A parere della Corte, quindi, la mancanza di un trasferimento della proprietà di diritto civile non osta ad una cessione di beni [17].

40. Gli attuali proprietari hanno ottenuto il potere di disporre economicamente del bene già con il trasferimento del diritto di usufrutto perpetuo. L'usufruttuario può utilizzare il terreno come proprietario. Il trasferimento dell'usufrutto perpetuo è quindi correttamente qualificato da tutte le parti interessate come una cessione di beni soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, cosicché i canoni annuali sono assoggettati all'IVA. Il giudice nazionale fa esplicito riferimento a tale fatto.

41. Errata è, tuttavia, la conclusione della ricorrente secondo cui l'operazione di conversione è irrilevante dal punto di vista dell'IVA. In precedenza, i pagamenti annuali effettuati dall'usufruttuario al proprietario costituivano la controprestazione del potere di disporre del terreno. Essi erano pertanto soggetti all'IVA come corrispettivo per la cessione di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, e dell'articolo 7, paragrafo 7, punto 6, della legge sull'IVA. La circostanza che al precedente usufruttuario venga ora trasferita anche lo status di proprietario e che egli paghi un corrispettivo di conversione in sostituzione dei canoni di usufrutto non modifica la disciplina tributaria applicabile ai pagamenti.

42. Questo perché i pagamenti continuano a essere riferiti alla cessione del terreno. Il precedente usufruttuario continua a pagare un corrispettivo per il potere di disposizione del terreno. L'operazione di conversione comporta solo una modifica dell'oggetto della cessione. In origine, il corrispettivo veniva pagato per l'usufrutto perpetuo esclusivo, ora per l'usufrutto perpetuo divenuto proprietà.

43. Ciò è chiaro anche nella definizione del corrispettivo di conversione, come giustamente sottolinea la Polonia. Il precedente usufruttuario continua a pagare i canoni dovuti per l'usufrutto perpetuo, solo a condizioni diverse. L'importo del corrispettivo pagato per la conversione della proprietà corrisponde esattamente a quello che verrebbe versato annualmente per l'usufrutto perpetuo.

44. Se, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 7, della legge sulla conversione, su richiesta è accordata la possibilità di un pagamento in un'unica soluzione o, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 6, della stessa legge, è stabilito un massimale di 20 canoni annuali, ciò costituisce una mera regolamentazione delle modalità di pagamento. La regolamentazione non altera la causa del pagamento. L'unico scopo della legge di conversione è probabilmente quello di superare la precedente separazione tra proprietà formale e proprietà materiale. Sia l'obbligo di pagamento che l'importo del corrispettivo derivano dalla originaria trasmissione dell'usufrutto perpetuo e quindi, da un punto di vista economico, devono essere considerati uniformemente anche come corrispettivo di tale cessione.

3. Cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva IVA?

45. Qualunque sia l'approccio adottato dalla Corte, l'interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, secondo cui la cessione di beni è considerata come il trasferimento, in forza di legge, della proprietà di un bene dietro il pagamento di un indennizzo, in definitiva è quindi irrilevante. Un'operazione imponibile sussiste in ogni caso.

16 Sentenze del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punto 39); del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C 209/14, EU:C:2015:440, punto 29); del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 39); del 6 febbraio 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punto 32), e dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C 320/88, EU:C:1990:61, punti 7 e 8).

17 Sentenza dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C 320/88, EU:C:1990:61, punto 9).

46. Ciononostante, il giudice del rinvio chiede chiarimenti sulla questione del rapporto tra l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA. Nell'ambito del rapporto di cooperazione con i giudici nazionali, la Corte risponde, per quanto possibile, alle loro domande. Tuttavia, la questione posta dal giudice del rinvio sembra riposare su una errata supposizione. Evidentemente muove dall'assunto che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA introduca una cessione fittizia di beni, in mancanza di un trasferimento del potere di disposizione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA.

47. È vero che la Corte in un'occasione [18], tuttavia in un caso in cui sussisteva una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA [19], ha stabilito che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), è una lex specialis rispetto all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA. La predetta disposizione introdurrebbe altresì una finzione giuridica di cessione in mancanza di un acquisto del potere di disposizione [20]. A ben vedere, tuttavia, vi ostano la formulazione e l'impianto sistematico della norma (v. paragrafi 48 e 49), la sua storia (v. paragrafi 50 e 51) e le considerazioni teleologiche (v. paragrafi 52 e seguenti).

48. Dalla formulazione e dall'impianto sistematico dell'articolo 14 della direttiva IVA consegue che l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA presuppone sempre la sussistenza di una cessione di beni. Pertanto si riferisce al «trasferimento di proprietà». Il trasferimento della proprietà rappresenta proprio il caso classico di una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA [21].

49. Anche la disposizione parallela di cui all'articolo 25, lettera c), della direttiva IVA osta a una relazione di specialità. Essa chiarisce («tra l'altro») che, secondo la fattispecie di base di cui all'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, i servizi sono anche quelli prestati su base coattiva. L'articolo 25 della direttiva IVA ha quindi un significato puramente esemplificativo della regola. Tale disposizione non contiene assolutamente alcuna finzione giuridica. Tale interpretazione può essere applicata anche al rapporto tra l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA [22].

50. Ciò risponde anche alla volontà del legislatore. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA si basa sull'articolo 5, paragrafo 4, della sesta direttiva IVA [23]. Tale ultima norma si fonda a sua volta sull'articolo 5, paragrafo 2, lettera f), della proposta di sesta direttiva del Consiglio [24]. Questa era formulata nel modo seguente: «Sono parimenti considerate cessioni ai sensi del paragrafo 1: (...) (f) 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».

51. Di conseguenza, la norma mirava a creare un parallelismo tra il trattamento IVA di una cessione di beni normale e volontaria, da un lato, e un trasferimento della proprietà determinato da espropriazione, dall'altro.

18 Sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław (C 665/16, EU:C:2018:431, punto 36), nella quale la Corte ha seguito le conclusioni dell'avvocato generale Bobek in tale causa Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, paragrafo 47).

19 In tale controversia il terreno trasferito continuava ad essere amministrato unicamente dal comune che ha conferito la proprietà. Tuttavia, la gestione dei beni altrui non può essere equiparata al potere di disposizione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA. Comunque, a causa dell'imprecisa formulazione delle questioni pregiudiziali, la Corte non si è pronunciata in merito.

20 Sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław (C 665/16, EU:C:2018:431, punti 36 e seguenti).

21 Cfr. sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 78).

22 Cfr. sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, punto 88), nella quale la Corte stessa ha eseguito una lettura incrociata tra l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c) della direttiva IVA, e la disposizione parallela in vigore per i servizi (articolo 28 della direttiva IVA).

23 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 d'affari (GU 1977, L 145, pag. 1).

24 Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, COM(73) 950 def.

52. Anche da un punto di vista teleologico, la tesi secondo cui l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA contiene una cessione fittizia di beni in assenza di un trasferimento del potere di disposizione [25] non è convincente.

53. Ciò è confermato dall'esame delle altre due alternative di cui all'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva IVA. Né l'articolo 14, paragrafo 2, lettere b) o c), della direttiva IVA, serve semplicemente a introdurre una finzione giuridica di cessione di beni. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA si limita a chiarire che, ad esempio, nel caso di un contratto di locazione finanziaria, la cessione è una cessione nella sua interezza [26], indipendentemente dall'ordine in cui viene trasferito il potere economico e, in ultima analisi, la proprietà.

54. Una specifica finalità è evidente anche nell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c) della direttiva IVA, che riguarda i contratti di commissione. Sebbene l'esecuzione del mandato da parte del commissionario a favore del committente debba fondamentalmente essere considerata una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), qualifica tale prestazione nella fattispecie della commissione di vendita come una cessione di beni. La norma contiene dunque la finzione giuridica di due analoghe cessioni successive di beni [27], al fine di garantire il parallelismo degli scambi intervenuti tra il commissionario e il committente nonché tra l'acquirente e il commissionario nell'accertamento dell'IVA.

55. Tuttavia, nel contesto dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, non vi è alcuna ragione apparente per la quale, nel caso in cui il trasferimento di proprietà è disgiunto dal potere di disposizione, si dovrebbe fingere una cessione. Al contrario, in casi come quello in esame, una tale interpretazione porterebbe ad una duplicazione della cessione, antitetica al sistema. Il medesimo bene, ceduto una volta all'acquirente non può essere ceduto allo stesso acquirente una seconda volta. Il rischio di una lacuna fiscale, data la natura sussidiaria della prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, non sussiste.

56. Il contenuto normativo dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, si limita pertanto a chiarire che un trasferimento (forzato) di proprietà fondato sul diritto pubblico è soggetto all'IVA in qualità di cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, nel caso in cui una paragonabile operazione di diritto privato costituirebbe una tale cessione. In ultima analisi, ciò è supportato anche dal fatto che il legislatore potrebbe aver avuto in mente [28] circostanze come l'espropriazione o l'esecuzione. In entrambi i casi, tuttavia, il trasferimento del potere di disporre dei beni è indiscutibile.

C. Sulla terza questione: nessuna attività nell'ambito dei poteri pubblici

57. Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede se, nella fattispecie, il comune agisca in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Se il comune riscuote il corrispettivo di conversione esercitando, in qualità di autorità pubblica, un'attività che rientra nel contesto di un pubblico potere, la deroga di cui all'articolo 13, paragrafo 1, comma 1, della direttiva IVA potrebbe escludere un'operazione imponibile.

25 In tal senso, le conclusioni dell'avvocato generale Bobek nella causa Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, paragrafo 52).

26 Conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nella causa Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, paragrafo 41).

27 Sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, punto 88), e del 14 luglio 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punto 35).

28 Per quanto riguarda le cessioni effettuate tramite esecuzione forzata, cfr. ad esempio la sentenza del 26 marzo 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punti 33 e seguenti).

58. Anche se, come suggerito dalla Polonia nelle sue osservazioni scritte, la conversione, in forza di legge, dell'usufrutto perpetuo in Polonia dovrebbe riguardare principalmente o addirittura esclusivamente terreni appartenenti ad enti di diritto pubblico, l'articolo 13 della direttiva IVA non è in questa sede rilevante.

59. Alla base di questa norma vi è la circostanza che talune attività, sebbene di natura economica, sono strettamente collegate all'esercizio dei pubblici poteri [29], che sono riservati ai soli enti di diritto pubblico. Si può quindi escludere una distorsione della concorrenza.

60. Secondo la giurisprudenza della Corte, tuttavia, gli organismi di diritto pubblico operano nel contesto dei pubblici poteri solo se agiscono sulla base di norme speciali di diritto pubblico e, appunto, non esercitano attività alle medesime condizioni giuridiche degli operatori privati [30].

61. Né la perdita della proprietà, né la riscossione del corrispettivo di conversione, nel caso che ci occupa, costituiscono un esercizio dei poteri pubblici. È vero che la legge di conversione obbliga il comune a espletare una procedura amministrativa. Tuttavia, il canone a carico dei precedenti usufruttuari non è determinato dal comune come autorità pubblica in forza di una speciale disposizione di diritto pubblico nell'ambito di una procedura amministrativa.

62. Piuttosto, il comune percepisce il pagamento in qualità di precedente proprietario del terreno. Non inficia tale principio la circostanza che la conversione in forza di legge serve a riordinare, in materia di diritti reali, l'acquisto di terreni dello Stato che in epoca comunista era evidentemente sottoposto a divieto, ragion per cui si ricorreva allo strumento dell'usufrutto perpetuo. Dal punto di vista economico, l'attuale trasferimento di proprietà rappresenta la continuazione della cessione collegata alla costituzione dell'usufrutto perpetuo (cfr. 2 supra). Pertanto, come giustamente sottolineato dalla Commissione, l'obbligo di pagare il canone è collegato al trasferimento dell'usufrutto perpetuo sul terreno comunale. Invero, ciò trova fondamento nel diritto civile.

63. Per tale ragione, il comune, anche nel riscuotere i canoni dell'usufrutto perpetuo, ha agito in qualità di soggetto passivo. Pertanto non c'è motivo di qualificare le attività del comune in modo diverso da come fatto finora.

64. A questo proposito, la legge sulla conversione lascia inalterata la natura giuridica (di diritto civile) del corrispettivo. Ciò è confermato dall'articolo 12, paragrafo 2 della legge sulla conversione. Quest'ultimo fa espresso riferimento all'articolo 12a della legge sulla gestione degli immobili, che disciplina la natura giuridica civile dei canoni dell'usufruttuario.

D. Conclusione

65. Propongo, quindi, alla Corte di statuire nei seguenti termini:

1. La conversione in forza di legge di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà, come quello di cui trattasi nel caso di specie, costituisce una cessione di beni soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della stessa.

29 Sentenza del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 31).

30 Sentenze del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punto 48); del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punto 21); del 12 settembre 2000, Commissione/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429, punto 35), e del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punto 17).

2. Un comune che, come nel caso di specie, riceve un corrispettivo per la conversione, avvenuta in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà, agisce in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, e non come pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13 della direttiva 2006/112.