Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

30 marzo 2023 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c) – Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozioni di "soggetto passivo" e di "attività economica" – Comune che gestisce lo sviluppo delle energie rinnovabili nel suo territorio a favore dei suoi residenti, proprietari di un bene immobile, che hanno manifestato l'intenzione di dotarsi di impianti di energie rinnovabili – Contributo da parte loro pari al 25% dei costi sovvenzionabili, senza poter superare il valore massimo concordato tra il comune e il proprietario interessato – Rimborso del comune mediante una sovvenzione del voivodato competente pari al 75% dei costi sovvenzionabili – Articolo 13, paragrafo 1 – Assenza di assoggettamento dei comuni per le attività o le operazioni svolte in veste di autorità pubblica»

Nella causa C-612/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 16 aprile 2021, pervenuta in cancelleria il 30 settembre 2021, nel procedimento

Gmina O.

contro

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

LA CORTE (Settima Sezione),

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

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Gmina O., da J. Wyrzykowski, doradca podatkowy;

* Lingua processuale: il polacco.

– per il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, da B. Kołodziej, D. Pach e T. Wojciechowski;

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da A. Armenia e U. Małecka, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, dell'articolo 9, paragrafo 1, dell'articolo 13, paragrafo 1, e dell'articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Gmina O. (Comune di O.), situata in Polonia, e il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia) in merito a una decisione emessa su interpello inviata a tale comune riguardo all'assoggettamento dello stesso all'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a operazioni consistenti, per detto comune, nella conclusione di un contratto con alcuni dei suoi abitanti per l'installazione di impianti di fonti di energie rinnovabili (in prosieguo: le «FER») sui loro beni immobili, dietro corrispettivo economico da parte di tali abitanti.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

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

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

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

(...)

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

(...)».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva dispone quanto segue:

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

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

5 Ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della citata direttiva:

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

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

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

6 L'articolo 73, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è del seguente tenore:

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

Diritto polacco

7 L'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e le prestazioni di servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), intende recepire nel diritto polacco la direttiva 2006/112.

8 L'articolo 29a, paragrafo 1, di tale legge sull'IVA, che riguarda la base imponibile, prevede quanto segue:

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

9 L'articolo 400a, paragrafo 1, dell'ustawa Prawo ochrony środowiska (legge sulla tutela dell'ambiente), del 27 aprile 2001 (Dz. U. del 2001, n. 62, posizione 627), nella versione applicabile al procedimento principale, così prevede:

«Il finanziamento della tutela dell'ambiente e della gestione dell'acqua include:

(...)

21. i progetti legati alla tutela dell'aria;

22. la promozione dell'uso di energie rinnovabili locali e l'introduzione di vettori energetici più rispettosi dell'ambiente;

(...)».

10 L'articolo 403, paragrafo 2, di tale legge dispone quanto segue:

«Costituisce un compito proprio dei comuni finanziare la tutela dell'ambiente nell'ambito di applicazione definito nell'articolo 400a, paragrafo 1, punti 2, 5, 8, 9, 15, 16, da 21 a 25, 29, 31, 32, e da 38 a 42, per un importo non inferiore all'ammontare delle entrate provenienti dalle spese e dalle sanzioni di cui all'articolo 402, paragrafi 4, 5 e 6, che costituiscono entrate comunali, ridotto dell'eccedenza accumulata a titolo di tali entrate trasferite ai fondi dei voivodati (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Il Comune di O., che è registrato ai fini dell'IVA in Polonia, ha stipulato con una comunità urbana e altri due comuni, anche situati in Polonia, un accordo di partenariato al fine di realizzare un progetto diretto all'installazione di FER nel territorio di queste quattro collettività territoriali (in prosieguo: il «progetto»).

12 Il progetto rientra nell'ambito del programma operativo regionale del voivodato in questione per il periodo 2014-2020 ed è destinato a favorire la transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio. La comunità urbana, in quanto leader del progetto, a nome delle quattro collettività locali, ha stipulato una convenzione di finanziamento del progetto con tale voivodato. Ai sensi di tale convenzione, il leader del progetto riceve sovvenzioni da parte del voivodato in questione, che coprono solo una parte dei costi sovvenzionabili, e lo ripartisce tra i partner per la loro rispettiva quota. Il Comune di O. beneficia, per quanto lo riguarda, di un finanziamento del 75% dei costi sovvenzionabili.

13 Ciascuna collettività parte dell'accordo paga separatamente l'impresa selezionata all'esito della gara d'appalto e quest'ultima emette, quindi, fatture inerenti all'appalto relativo a ciascuna di tali collettività.

14 Per la parte restante a suo carico, ciascuna collettività parte dell'accordo è libera di decidere il metodo del finanziamento. Il Comune di O. ha deciso di ottenere dai proprietari dei beni immobili che beneficeranno, a loro domanda, delle FER, un contributo corrispondente al 25% dei costi sovvenzionabili, senza tuttavia poter superare il limite massimo convenuto per contratto. Peraltro, è stipulato dal Comune di O. con i proprietari interessati un contratto tipo in cui è previsto che tutte le FER installate saranno di proprietà del comune per la durata del progetto, ossia per un periodo di cinque anni dalla data in cui il comune avrà ricevuto l'ultimo pagamento che esso riceverà a titolo di rimborso della quota ad esso spettante delle sovvenzioni versate dal voivodato in questione. All'esito di tale periodo, la proprietà delle FER è trasferita al proprietario del bene immobile di cui trattasi.

15 È in tale contesto che il Comune di O. ha presentato, al direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario un'istanza di interpello, al fine di chiarire se il contributo versato dai proprietari interessati e la sovvenzione da esso ricevuta da parte del voivodato di cui trattasi dovessero essere esenti dall'IVA.

16 Nella decisione emessa su interpello del 7 agosto 2019 il direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario ha considerato che il Comune di O. dovesse essere qualificato come «soggetto passivo IVA» nell'ambito delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale.

17 Il Comune di O. ha contestato tale decisione emessa su interpello dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia). Con decisione del 10 luglio 2020 quest'ultimo ha respinto il ricorso, avendo considerato che tale comune esercitava, nell'ambito delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, un'attività economica e che tale attività non era svolta dal Comune di O. in veste di autorità pubblica.

18 Il Comune di O. ha presentato ricorso per cassazione contro tale decisione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), giudice del rinvio.

19 In primo luogo, tale giudice s'interroga sulle conseguenze da trarre dalla circostanza che il Comune di O. è parte del contratto stipulato con l'impresa che si è aggiudicata la gara d'appalto e effettua i pagamenti degli importi dovuti a detta impresa, da cui riceve una fattura emessa a suo nome, relativamente all'eventuale esercizio di un'attività economica da pare di tale comune. In secondo luogo, esso si chiede, anche a supporre che il comune eserciti effettivamente una siffatta attività, se le operazioni di cui al procedimento principale siano effettuate nell'ambito di un regime di diritto pubblico. In terzo luogo, anche ammesso che si tratti di un'attività economica che non è svolta nell'ambito di un regime siffatto, esso s'interroga sulla determinazione della base imponibile di tali operazioni.

20 È in tali circostanze che il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni della direttiva [2006/112], in particolare l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, di tale direttiva debbano essere interpretati nel senso che un comune (autorità pubblica) agisce come soggetto passivo IVA quando realizza un progetto avente lo scopo di aumentare la quota di fonti di energia rinnovabile, mediante l'impegno, in forza di un contratto di diritto privato concluso con i proprietari di immobili, di eseguire e di installare [FER] sugli immobili di loro proprietà nonché di trasferire, decorso un certo periodo, la proprietà di tali impianti ai proprietari degli immobili.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se nella base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della medesima direttiva debba essere ricompreso la sovvenzione proveniente dai fondi europei ricevuta dal comune (autorità pubblica) al fine di realizzare progetti riguardanti le fonti di energia rinnovabile».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

21 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che la fornitura e l'installazione di FER da parte di un comune, per il tramite di un'impresa, a favore dei propri residenti proprietari che hanno manifestato l'intenzione di dotarsi di tali impianti, costituiscano una cessione di beni e una prestazione di

servizi assoggettate ad IVA, allorché un'attività del genere non è diretta all'ottenimento di introiti aventi carattere di stabilità e dà luogo, da parte di tali residenti, solo ad un pagamento che copre al massimo un quarto delle spese sostenute, mentre il saldo è finanziato da fondi pubblici.

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

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

24 A tale proposito, per rientrare nell'ambito di applicazione della direttiva 2006/112, le attività svolte da un comune nell'ambito della promozione delle energie rinnovabili devono, in primo luogo, costituire una cessione o una prestazione di servizi che tale comune effettua a titolo oneroso nei confronti dei propri residenti, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), di tale direttiva e, in secondo luogo, essere state effettuate nell'ambito di un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva, cosicché detto comune abbia agito anche in qualità di soggetto passivo.

Sull'esistenza di una cessione di beni e di una prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso

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

26 A tale proposito, da un lato, si deve ricordare che, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi della direttiva 2006/112, non occorre, come emerge anche dall'articolo 73 di tale direttiva, che il corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi sia versato direttamente dal loro beneficiario, potendo il corrispettivo essere altresì versato da un terzo (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

27 Dall'altro lato, la circostanza che dette operazioni siano effettuate ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso, in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

28 Nella specie, dalle precisazioni fornite dal giudice del rinvio emerge che il Comune di O. incarica l'impresa che si è aggiudicata la gara d'appalto di fornire e installare FER sui beni immobili dei proprietari che hanno manifestato il proprio interesse a partecipare a tale iniziativa. A tale proposito, si deve indicare che il trasferimento della proprietà di tali impianti costituisce una cessione di beni, ai sensi dell'articolo 14 della direttiva 2006/112 e che la messa a disposizione del loro utilizzo corrisponde a una prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva.

29 Non è dubbio che l'esistenza di un contratto tra il Comune di O. e tale impresa, vertente sull'installazione di FER e il trasferimento della proprietà di questi ultimi a tale comune per la durata del progetto, consenta di considerare che detta impresa effettua per detto comune un'operazione a titolo oneroso, poiché, peraltro, il medesimo comune riceve a tale titolo dalla medesima impresa, una fattura individuale che paga esso solo. Tale operazione, alla luce delle considerazioni esposte al punto precedente, comprende, in parte, una cessione di beni al Comune di O., ossia le FER di cui esso diviene proprietario, e, in parte, una prestazione di servizi consistente nell'installazione di tali FER sui beni immobili dei residenti interessati. Il vantaggio procurato a tale comune quale corrispettivo del pagamento risiede non soltanto nella proprietà di dette FER, ma anche nel miglioramento della qualità della vita dei propri residenti nel loro complesso, in ragione di un modo di produzione dell'energia più rispettoso dell'ambiente.

30 Tuttavia, non può escludersi che i proprietari dei beni immobili sui quali sono state o saranno installate le FER siano i beneficiari finali di tale cessione di beni e di tale prestazione di servizi, le quali sarebbero state effettuate, in tal caso, dal Comune di O. attraverso l'impresa selezionata all'esito della gara d'appalto, circostanza che spetta al giudice del rinvio determinare.

31 È pacifico, infatti, da un lato, che tali residenti diventeranno, in forza del contratto stipulato tra ciascuno di essi e tale comune, proprietari delle FER al termine del progetto e che ne beneficiano sin dalla loro installazione e, dall'altro lato, che essi contribuiscono, in linea di principio, per il 25% dei costi sovvenzionabili, senza tuttavia che tale percentuale possa superare un importo convenuto in detto contratto, quale pagamento della cessione di tali FER e della loro installazione, come menzionato al punto 14 della presente sentenza. A tale proposito, non sono dirimenti, alla luce della giurisprudenza citata ai punti da 25 a 27 della presente sentenza, il fatto che un terzo, ossia il voivodato in questione, si faccia carico del 75% dei costi sovvenzionabili mediante una sovvenzione versata al Comune di O. né il fatto che la totalità degli importi corrispondenti a tali percentuali del 25% e del 75% sia inferiore al costo del mercato, vale a dire quello realmente sostenuto da tale comune a vantaggio dell'impresa che si è aggiudicata la gara d'appalto, dal momento che sia il contributo di detti residenti sia la sovvenzione di tale voivodato riguardano solo i costi sovvenzionabili e non i costi effettivi nel loro complesso.

32 Se il giudice del rinvio, alla luce di tali considerazioni, dovesse giungere alla conclusione che il Comune di O. effettua a titolo oneroso nei confronti dei suoi residenti una cessione di beni e una prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, esso dovrebbe determinare se tali operazioni sono effettuate nell'ambito di un'attività economica, poiché, secondo la giurisprudenza, un'attività può essere qualificata come «attività economica», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva, unicamente se essa corrisponde ad una delle operazioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva (sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

Sul compimento di una cessione di beni e di una prestazione di servizi nell'ambito di un'attività economica

33 Innanzitutto, occorre rilevare che l'analisi del tenore letterale dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nell'evidenziare la portata dell'ambito di applicazione della nozione di «attività economica», precisa anche il carattere oggettivo di quest'ultima, nel senso che l'attività viene considerata di per sé stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati [sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto), C-604/19, EU:C:2021:132, punto 69 e giurisprudenza ivi citata].

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

35 Tenuto conto della difficoltà di elaborare una definizione precisa dell'attività economica, si deve esaminare l'insieme delle condizioni in cui essa è stata realizzata (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 29 e giurisprudenza ivi citata), effettuando una valutazione caso per caso, facendo riferimento a quale sarebbe il comportamento tipo di un imprenditore attivo nel settore di cui trattasi, ossia, nella specie, un installatore di FER.

36 A tale riguardo, innanzitutto, si deve rilevare che, mentre un imprenditore mira a ricavare dalla sua attività introiti aventi carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, punti da 27 a 29 e giurisprudenza ivi citata), il Comune di O. ha indicato, nella sua istanza d'interpello – come risulta dalla decisione di rinvio – che non ha l'intenzione di fornire servizi di installazione di FER su base regolare e non impiega né prevede di impiegare lavoratori a tal fine, il che distingue la presente causa da quelle nelle quali le prestazioni comunali avevano carattere permanente.

37 Successivamente, dagli elementi forniti dal giudice del rinvio emerge che il Comune di O. si limita a proporre ai propri residenti proprietari di beni immobili che possono essere interessati a FER, nell'ambito di un programma regionale destinato a favorire la transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio, la fornitura e l'installazione di tali FER a casa loro per il tramite di un'impresa selezionata all'esito di una gara d'appalto, dietro versamento di una partecipazione da parte loro che non supera il 25% dei costi sovvenzionabili legati a tale fornitura e a tale installazione, mentre, per tali medesime fornitura e installazione, tale comune remunera l'impresa in questione al prezzo di mercato.

38 Orbene, la Corte ha già avuto l'occasione di dichiarare che, quando un comune recupera attraverso i contributi che riceve soltanto una minima parte dei costi sostenuti, mentre il saldo è finanziato da fondi pubblici, uno scarto del genere tra i costi e gli importi percepiti come corrispettivo dei servizi offerti è tale da suggerire che tali contributi debbano essere assimilati a un canone piuttosto che a una remunerazione (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 33 e giurisprudenza ivi citata). Di conseguenza, anche prendendo in considerazione i pagamenti assegnati al Comune di O. dal voivodato interessato, che riguardano il 75% dei costi sovvenzionabili, il totale delle somme percepite da parte dei proprietari interessati, da un lato, e da tale voivodato, dall'altro, resta strutturalmente inferiore al totale dei costi effettivamente sostenuti da tale comune, come è stato indicato al punto 31 della presente sentenza, il che non

corrisponde all'approccio che avrebbe adottato un installatore di FER, il quale si sarebbe sforzato, mediante la fissazione di prezzi, di assorbire i suoi costi e di trarre un margine di profitto. Al contrario, detto comune assume soltanto il rischio di perdite, senza avere una prospettiva di profitto.

39 Infine, non appare economicamente sostenibile, per un siffatto installatore di FER, far sopportare ai beneficiari delle sue cessioni di beni e delle sue prestazioni di servizi, solo un quarto, al massimo, dei costi da esso sostenuti, rimanendo al contempo in attesa di una compensazione, mediante sovvenzione, della maggior parte dei tre quarti restanti di tali costi. Non soltanto un meccanismo del genere porrebbe le sue finanze in una situazione strutturalmente deficitaria ma, inoltre, farebbe gravare sullo stesso un'incertezza inusuale per un soggetto passivo, poiché la questione se e in quale misura un terzo rimborserà una parte così rilevante dei costi sostenuti resterebbe effettivamente aperta fino alla decisione di tale terzo, successiva alle operazioni di cui trattasi.

40 Di conseguenza, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, non appare che il Comune di O. svolga, nella specie, un'attività avente carattere economico, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112,

Sull'assenza di assoggettamento ad imposta derivante dal compimento di operazioni da parte di un ente di diritto pubblico in veste di pubblica autorità

41 Poiché, alla luce delle suesposte considerazioni, il Comune di O. non esercita un'attività rientrante nel campo di applicazione della direttiva 2006/112, non è necessario determinare se tale attività sarebbe stata altresì esclusa da tale campo di applicazione in forza dell'articolo 13, paragrafo 1, di tale direttiva.

42 Alla luce delle considerazioni che precedono si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che la fornitura e l'installazione di FER da parte di un comune, per il tramite di un'impresa, a favore dei propri residenti proprietari che hanno manifestato l'intenzione di dotarsi di tali impianti, non costituisce una cessione di beni e una prestazione di servizi assoggettata ad IVA, allorché un'attività del genere non è diretta all'ottenimento di introiti aventi carattere di stabilità e dà luogo, da parte di tali residenti, solo ad un pagamento che copre al massimo un quarto delle spese sostenute, mentre il saldo è finanziato da fondi pubblici.

Sulla seconda questione

43 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

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

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

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

devono essere interpretati nel senso che:

la fornitura e l'installazione di impianti di fonti di energie rinnovabili da parte di un comune, per il tramite di un'impresa, a favore dei propri residenti proprietari che hanno manifestato l'intenzione di dotarsi di tali impianti, non costituisce una cessione di beni e una prestazione di servizi assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, allorché un'attività del genere non è diretta all'ottenimento di introiti aventi carattere di stabilità e dà luogo, da parte di tali residenti, solo ad un pagamento che copre al massimo un quarto delle spese sostenute, mentre il saldo è finanziato da fondi pubblici.

Firme