

**Causa C-612/21****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di domanda:**

30 settembre 2021

**Giudice del rinvio:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

**Data della decisione di rinvio:**

16 aprile 2021

**Parte ricorrente in cassazione:**

Gmina O.

**Parte resistente in cassazione:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Oggetto del procedimento davanti al giudice del rinvio**

Ricorso per cassazione, proposto da un Comune, avente ad oggetto una decisione anticipata in materia fiscale ai sensi della quale il Comune è stato ritenuto un soggetto passivo IVA in relazione alla prestazione di servizi di installazione di sistemi a fonti di energia rinnovabile.

**Oggetto e fondamento normativo del rinvio**

Interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112; articolo 267 TFUE

**Questioni pregiudiziali**

- 1) Se le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, e successive modifiche), 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 privato con proprietari di immobili, di eseguire e di installare sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile sugli immobili di loro proprietà nonché di trasferire, decorso un certo periodo, la proprietà di tali sistemi ai proprietari degli immobili.

- 2) In caso di risposta positiva alla prima questione, se nella base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della medesima direttiva debba essere ricompreso il finanziamento dai fondi europei ricevuto dal Comune (autorità pubblica) al fine di realizzare progetti riguardanti le fonti di energia rinnovabile.

### **Disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione**

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, in materia del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1): articoli 2, 9 e 13

### **Disposizioni rilevanti del diritto nazionale**

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legge dell'11 marzo 2004 sull'imposta sul valore aggiunto, Polonia; Dz. U. del 2018, posizione 2174; in prosieguo: la «legge sull'IVA»)

Articolo 15, paragrafo 1. Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, le unità organizzative senza personalità giuridica e le persone fisiche che esercitano in modo autonomo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dal risultato di tale attività.

Articolo 15, paragrafo 2. È considerata attività economica ogni attività di produzione, commercio o prestazione di servizi, comprese le attività di coloro che sfruttano risorse naturali, le attività agricole e le attività professionali. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Articolo 15, paragrafo 6. Non sono considerati soggetti passivi le autorità pubbliche e gli enti che agiscono per tali autorità relativamente alla realizzazione dei compiti imposti da specifiche disposizioni di legge, per l'esecuzione dei quali tali autorità sono state istituite, ad esclusione delle attività svolte sulla base di contratti di diritto privato.

Articolo 29a, paragrafo 1. (...) Fatti salvi i paragrafi da 2 a 5, gli articoli da 30a a 30c, 32, 119 e 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 o di un terzo, compresi i sussidi, le sovvenzioni e altri pagamenti supplementari di carattere simile ricevuti dal

fornitore o dal prestatore, aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Legge del 27 aprile 2001 sulla tutela dell'ambiente, Polonia; in prosieguo: la «legge sulla tutela dell'ambiente»; G.U. del 2020, posizione 1219, e successive modifiche)

Articolo 400a, paragrafo 1. Il finanziamento della tutela dell'ambiente e della gestione delle acque include:

21) i progetti legati alla tutela dell'aria;

22) la promozione dell'uso di fonti locali di energia rinnovabile e l'introduzione di vettori energetici più rispettosi dell'ambiente;

Articolo 403, paragrafo 2. Costituisce un compito proprio dei Comuni finanziare la tutela dell'ambiente nell'ambito di applicazione previsto dall'articolo 400a, paragrafo 1, punti (...) da 21 a 25 (...) per un importo non inferiore all'ammontare dei proventi delle tasse e delle sanzioni di cui all'articolo 402, paragrafi 4, 5 e 6, che costituiscono entrate dei bilanci comunali, ridotto dell'eccedenza di tali proventi trasferiti ai fondi dei voivodati.

### **Esposizione dello stato di fatto e del procedimento nonché degli argomenti essenziali delle parti**

- 1 Nel merito è controverso se un Comune, nel realizzare un progetto relativo all'installazione di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile, agisca come soggetto passivo IVA e, di conseguenza, se il contributo proprio versato dai proprietari di immobili e la sovvenzione ricevuta dal Comune per la realizzazione di tale progetto siano soggetti all'IVA.
- 2 Il Comune di O. (in prosieguo: il «ricorrente» o il «Comune») ha richiesto un'interpretazione delle disposizioni del diritto tributario riguardo al suo assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) per la prestazione di servizi di installazione di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile.
- 3 Il Comune è un ente autonomo territoriale, registrato come soggetto passivo IVA. Il Comune, unitamente ad altri tre Comuni, ha stipulato un accordo di partenariato al fine di realizzare un progetto riguardante l'installazione di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile nel territorio di questi quattro Comuni (in prosieguo: il «progetto»).
- 4 Uno dei Comuni, in quanto leader del progetto, a nome di tutti i partner, ha concluso un contratto di finanziamento del progetto con il Voivodato. In base all'accordo di partenariato, il finanziamento ottenuto viene trasferito ai singoli partner per la loro rispettiva quota.

- 5 La sovvenzione è destinata a coprire solo una parte dei costi ammissibili. Spetta a una decisione discrezionale di ogni Comune la scelta del metodo di finanziamento della parte restante dei costi del progetto. La sovvenzione ricevuta dal ricorrente copre le spese relative al progetto e può essere utilizzata esclusivamente per le spese necessarie alla sua realizzazione. Il Comune ha ricevuto una sovvenzione dell'importo corrispondente al 75% dei costi totali ammissibili del progetto.
- 6 L'obiettivo principale del progetto consiste nell'aumentare la quota delle fonti di energia rinnovabile in seno alla produzione totale di energia, nel diminuire le emissioni di inquinanti atmosferici, nel promuovere l'utilizzo dell'energia solare e nel promuovere tra i destinatari individuali lo sviluppo del ricorso alle fonti di energia rinnovabile attraverso l'installazione di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile, ecologici e più rispettosi dell'ambiente. Nell'ambito del progetto il Comune attua la «Politica energetica della Polonia fino al 2030» adottata dal Rada Ministrów (Consiglio dei Ministri, Polonia) il 10 novembre 2009, in forza della quale le fonti di energia rinnovabile devono costituire il 20% dell'energia prodotta.
- 7 Nell'ambito del progetto relativo a immobili di proprietà di abitanti e di persone giuridiche saranno installati pannelli fotovoltaici, pompe di calore ad aria per il riscaldamento dell'acqua domestica e collettori solari. Il Comune ha stipulato accordi con persone fisiche (abitanti) in quanto proprietari di immobili. I proprietari di immobili aderiscono volontariamente al progetto sulla base di un contratto con il Comune.
- 8 In base al contratto concluso con i proprietari di immobili, tutti i sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile sono di proprietà del Comune per la durata del progetto, ossia per 5 anni dalla data del ricevimento da parte del Comune dell'ultimo pagamento ai sensi del contratto di finanziamento e dell'accordo di partenariato. Dopo tale periodo la proprietà del sistema alimentato da fonti di energia rinnovabile viene trasferita al proprietario dell'immobile. Durante la durata del progetto, il proprietario dell'immobile non può cedere il sistema di cui trattasi. Anche il Comune non può cedere o demolire il sistema di cui trattasi durante tale periodo, poiché ciò potrebbe esporlo al rischio di dover restituire la sovvenzione. I proprietari degli immobili sono obbligati a versare sul conto bancario del Comune, entro un termine previsto nel contratto, un contributo. I proprietari possono utilizzare, senza costi aggiuntivi, il sistema, in conformità alle condizioni del contratto. Il Comune è stato autorizzato dal proprietario dell'immobile ad agire in suo nome davanti alle autorità amministrative competenti al fine di richiedere i permessi previsti dalla legge, necessari per l'installazione dell'impianto sulla sua proprietà.
- 9 Il Comune si è impegnato a selezionare un appaltatore, stabilire un programma di lavori, esercitare una vigilanza continuativa sull'investimento, effettuare i collaudi finali e redigere il rendiconto finanziario del progetto. Il contributo versato dai proprietari di immobili è il loro unico pagamento in favore del Comune per la realizzazione del progetto. Tale contributo costituisce una parte dei costi

ammissibili di uno specifico impianto alimentato da fonti di energia rinnovabile, determinati dall'appaltatore, ossia del corrispettivo dovuto all'appaltatore per un determinato impianto. Tale parte ammonta al 25% dei costi ammissibili e il contratto con il proprietario dell'immobile prevede altresì l'importo massimo del contributo proprio, determinato pro quota.

- 10 I contributi dei proprietari di immobili non sono destinati a sostenere i costi di supervisione e di promozione. Il Comune sostiene tali costi ammissibili con le risorse proprie e mediante la sovvenzione. I sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile sono installati da un appaltatore, selezionato in una gara d'appalto aperta in base alle norme sugli appalti pubblici.
- 11 Il contratto con l'appaltatore è concepito come un contratto a cinque parti: l'appaltatore e i quattro Comuni appaltanti. Nel contratto sono specificati la portata e il tipo di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile da realizzare per i singoli Comuni. Ciascun Comune deve definire i conteggi separatamente con l'appaltatore, cosicché quest'ultimo emette fatture ai singoli Comuni nell'ambito dell'ordine effettuato da ciascuno di essi.
- 12 Non è possibile ottenere un finanziamento maggiore se l'appaltatore presenta un'offerta per un prezzo più alto di quello ipotizzato. D'altra parte, la sovvenzione è inferiore nell'ipotesi in cui il prezzo dovuto all'appaltatore risulti inferiore a quello previsto nella domanda di finanziamento. Il contratto di finanziamento del progetto non impone al Comune alcun obbligo di ottenere un contributo proprio dai proprietari di immobili e non determina l'ammontare di tali contributi.
- 13 La sovvenzione viene concessa per cofinanziare i costi ammissibili (compresi i costi di promozione e di supervisione) sostenuti dal Comune nell'ambito del progetto e il Comune deve presentare un rendiconto all'istituto che concede la sovvenzione. L'entità della sovvenzione dipende dall'entità dei costi ammissibili sostenuti dal Comune per gli acquisti relativi al progetto.
- 14 Il Comune ha chiesto al Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro, Polonia; in prosieguo; l'«amministrazione finanziaria») se il contributo versato dai proprietari di immobili e la sovvenzione ricevuta dal Comune non fossero assoggettati all'IVA in considerazione del fatto che nel contesto dell'installazione di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabili il Comune non agisce come soggetto passivo IVA. Secondo il Comune i servizi non sono soggetti all'IVA in quanto vengono prestati in regime pubblico e non nell'ambito di un'attività economica; di conseguenza i contributi propri e la sovvenzione non costituiscono un corrispettivo per una prestazione di servizi soggetta a imposta.
- 15 L'amministrazione finanziaria, con decisione anticipata in materia fiscale del 7 agosto 2019, ha ritenuto errata la tesi del Comune e ha stabilito che in relazione a tali operazioni il Comune agirebbe come soggetto passivo IVA. Né la realizzazione da parte del Comune di compiti propri né lo scopo del progetto

potrebbero determinare il non assoggettamento all'IVA. L'esecuzione delle suddette operazioni deve infatti rispettare specifiche disposizioni di diritto pubblico, che attengono all'esercizio della pubblica autorità.

- 16 Secondo l'amministrazione finanziaria, i servizi descritti sono forniti sulla base di contratti di diritto civile, sono resi a titolo oneroso e riguardano una sfera di attività (un tipo di servizi) in relazione alla quale sul mercato operano altri soggetti, le cui attività non sono escluse dall'ambito di applicazione della legge sull'IVA. Nell'operazione descritta, il Comune agisce in modo simile ad altri soggetti del mercato; quindi, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 6, della legge sull'IVA e della giurisprudenza della Corte, tale operazione è soggetta all'IVA secondo i principi generali.
- 17 Secondo l'amministrazione finanziaria tra la prestazione del Comune e i pagamenti effettuati dai proprietari esiste un rapporto diretto (equivalenza). Pertanto tali pagamenti costituiscono un corrispettivo per i servizi forniti dal Comune.
- 18 Inoltre, l'amministrazione finanziaria ha sottolineato che, in conformità con l'articolo 29, paragrafo 1, della legge sull'IVA, la base imponibile comprende sia i pagamenti effettuati dai proprietari di immobili sia l'importo della sovvenzione che il Comune abbia percepito da un soggetto terzo in relazione alla prestazione di servizi consistenti nella realizzazione dei sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile e soggetti all'IVA, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, della legge sull'IVA.
- 19 Il giudice di primo grado ha respinto il ricorso del Comune.
- 20 Il giudice non ha condiviso la tesi del Comune, secondo la quale esso non eserciterebbe un'attività economica ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA in quanto le prestazioni non sarebbero equivalenti. Secondo il giudice, la non equivalenza dei contributi propri costituisce, in linea di principio, una caratteristica di tutti i rapporti di diritto civile in cui si riceve un cosiddetto contributo al prezzo di beni o di servizi. Il giudice non ha condiviso, altresì, la tesi del Comune secondo la quale le operazioni intraprese non avrebbero uno scopo di lucro ma quello di aumentare la quota delle fonti di energia rinnovabile nella produzione globale di energia. Secondo il giudice la realizzazione del secondo obiettivo non esclude la realizzazione del primo. Il Comune riceve dai proprietari il rimborso del 25% dei costi ammissibili sostenuti, quindi l'installazione non avviene senza una partecipazione finanziaria dei proprietari. Anche il fatto che il Comune non consegue un profitto non incide sulla valutazione se tali attività siano comprese nell'ambito dell'attività economica.
- 21 Secondo il giudice di primo grado nemmeno la realizzazione da parte del Comune di un compito pubblico (tutela dell'ambiente e della natura) comporta che tale soggetto sia escluso dall'imposizione.

- 22 Il giudice ha ritenuto che il rapporto tra il Comune e il proprietario dell'immobile sia un rapporto di diritto civile derivante da un contratto; pertanto il Comune non agisce come un'autorità pubblica.
- 23 Per quanto riguarda la questione della violazione dell'articolo 29a, paragrafo 1, della legge sull'IVA, secondo il giudice non vi è dubbio che nel caso di specie la sovvenzione è concessa per finanziare l'installazione di sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile da un determinato proprietario dell'immobile; d'altro canto, l'operazione di installazione di tali sistemi è soggetta all'IVA.
- 24 Il Comune ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza.

### **Breve motivazione del rinvio**

- 25 Il giudice del rinvio sostiene che, prima di decidere se una determinata operazione sia svolta dal Comune nell'esercizio dei pubblici poteri, è necessario valutare se il Comune svolga un'attività economica. Occorre considerare che, come risulta da una giurisprudenza costante della Corte, un'analisi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 alla luce degli obiettivi di quest'ultima sottolinea la necessità di soddisfare congiuntamente due condizioni ai fini dell'applicabilità della norma di non assoggettamento a imposta, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità (v. sentenza del 25 ottobre 2015, Saudağor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Al fine di accertare se il Comune svolga nell'ambito in esame un'attività economica è necessario verificare se le operazioni abbiano carattere oneroso. La possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni corrispettive e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v. sentenza del 25 ottobre 2015, Saudağor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Secondo una giurisprudenza costante, una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 e configura, pertanto, un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (v., in particolare, sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 24 e giurisprudenza ivi citata). Il Comune ritiene di non svolgere un'attività economica ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA, in quanto il contributo proprio versato dai proprietari degli immobili non è equivalente alla prestazione del Comune. Nella

giurisprudenza della Corte viene sottolineato che la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso». Quest'ultima nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo (sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 2[6]).

- 28 Occorre, tuttavia, notare che il Comune finanzia il progetto in gran parte con la sovvenzione ricevuta, quindi anche il contributo proprio del Comune non è equivalente rispetto ai costi dell'installazione. La non equivalenza dei contributi propri costituisce, di regola, una caratteristica di tutti i rapporti di diritto civile, in cui si riceve un cosiddetto contributo per il prezzo di beni o di servizi. I costi effettivi di installazione dei sistemi alimentati da fonti di energia rinnovabile con fondi propri non sono sostenuti né dal Comune né dal proprietario dell'immobile, e ciò deriva dal fatto che è percepita una sovvenzione e non dalla circostanza che il servizio di installazione venga prestato dal Comune.
- 29 Nella causa C-520/14 la Corte ha sottolineato l'asimmetria tra il contributo per i costi di trasporto dei bambini e i costi di tale trasporto nonché la circostanza che il trasporto dei bambini non era svolto alle condizioni in base alle quali solitamente viene svolta l'attività di trasporto di persone.
- 30 Il giudice del rinvio si chiede se una tale asimmetria non esista anche nel caso in esame. L'importo del contributo pagato dal proprietario dell'immobile è stato calcolato come una parte dei costi ammissibili di uno specifico sistema alimentato da fonti di energia rinnovabile, determinati dall'appaltatore. Il metodo di calcolo del contributo proprio del proprietario dell'immobile dimostra che tale contributo non equivale alla prestazione fornita dal Comune (25% dei costi ammissibili dell'installazione). I costi di supervisione e promozione sono coperti dal Comune con risorse proprie e con la sovvenzione.
- 31 Il giudice del rinvio sottolinea, altresì, le condizioni dell'operazione diverse rispetto alle condizioni di mercato. I proprietari degli immobili avevano concesso al Comune una parte degli immobili necessaria per l'installazione del sistema alimentato da fonti di energia rinnovabile. La supervisione sull'attuazione del progetto veniva effettuata da un ispettore selezionato in una gara aperta. Sorge il dubbio che l'utilizzatore finale/consumatore non sia il proprietario dell'immobile ma il Comune. Ciò può indurre a concludere che sia il Comune il beneficiario dei servizi e che i versamenti dei proprietari degli immobili siano solo un'ulteriore fonte di finanziamento.
- 32 In tale situazione non può parlarsi di determinazione del prezzo del servizio. In generale non è possibile individuare una prestazione corrispettiva. Come indicato dalla Corte, l'obiettivo dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva è quello di considerare la prestazione corrispettiva della fornitura del bene o della prestazione del servizio in modo tale da rispecchiare il valore

effettivo del bene o del servizio. A tale fine questa disposizione include nella base imponibile, come una prestazione corrispettiva, le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo dell'operazione in questione (sentenza del 9 ottobre 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punti 32 e 33 e giurisprudenza ivi citata). Non può parlarsi di una prestazione corrispettiva nel caso in cui un abitante del Comune non sia beneficiario dell'investimento. Occorre considerare che l'installazione delle apparecchiature non è un servizio fornito ai singoli abitanti ma al Comune, che in tale fase acquista, sulla base di un contratto con l'appaltatore, la proprietà delle apparecchiature installate sugli immobili concessi in uso dagli abitanti. Come affermato dal giudice del rinvio nella propria giurisprudenza, tutta la comunità beneficia del progetto e non solo gli abitanti degli immobili sui quali vengono installati gli impianti fotovoltaici.

- 33 La conclusione che il Comune non svolga un'attività economica è avvalorata anche dal fatto che tale ente non intende fornire servizi di installazione di sistemi alimentati a fonti di energia rinnovabile in modo costante e continuativo.
- 34 Assumere che l'operazione in esame sia svolta nell'ambito di un'attività economica non significa che non sia soggetta a imposizione. Il Comune ha indicato che realizzando il progetto adempie ai propri compiti istituzionali previsti dalla legge sull'autonomia governativa comunale e dalla legge sulla tutela dell'ambiente. Ai sensi dell'articolo 403, paragrafo 2, della legge sulla tutela dell'ambiente, in combinato disposto con l'articolo 400a, paragrafo 1, punti 21 e 22, della medesima legge, il finanziamento della tutela dell'ambiente, nell'ambito dei progetti legati alla tutela dell'aria e al sostegno dello sfruttamento delle fonti locali di energia rinnovabile e dell'introduzione di vettori energetici più rispettosi dell'ambiente, costituisce un compito proprio del Comune.
- 35 D'altra parte, sembra che lo svolgimento delle attività descritte nel ricorso non sia soggetto a particolari norme di diritto pubblico. Pertanto, se tali compiti possono essere svolti anche da soggetti che non sono enti autonomi locali, ciò significa che nell'esecuzione di detti compiti, di norma, non vengono utilizzate le misure giuridiche a carattere decisionale tipiche dell'esercizio di un potere pubblico. Quanto, invece, al rispetto del diritto della concorrenza, ai fini della questione se i compiti di cui trattasi siano o meno soggetti a imposizione, non dovrebbe far alcuna differenza il fatto che siano realizzati da enti pubblici e da enti non pubblici.
- 36 In caso di risposta positiva alla prima questione, il giudice del rinvio si interroga in ordine a se nella base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva 2006/112 debba essere inclusa la sovvenzione dai fondi europei che il Comune riceve per la realizzazione dei progetti riguardanti le fonti di energie rinnovabili.
- 37 Accertare che il Comune svolge un'attività economica non esente da IVA non significa necessariamente che l'intero importo dovuto dai proprietari di immobili sia imponibile, poiché la parte dell'importo coperta dal finanziamento può non essere soggetta all'imposta in quanto esclusa dalla base imponibile.

- 38 Nella giurisprudenza della Corte viene sottolineato che una sovvenzione, per essere direttamente connessa con il prezzo di una determinata operazione, deve essere versata ad un specifico operatore sovvenzionato affinché fornisca un determinato bene o presti un determinato servizio. Solo in questo caso la sovvenzione può essere considerata come un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio e conseguentemente essere imponibile (sentenze del 15 luglio 2004, Commissione/Germania, C-144/02, EU:C:2004:444, punti 27 e 28, e del 9 ottobre 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punto 31). A tal fine occorre verificare se gli acquirenti dei beni o i destinatari dei servizi traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo che l'acquirente o il destinatario del servizio deve pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio e che quindi la sovvenzione costituisca un elemento di determinazione del prezzo richiesto dallo stesso venditore o prestatore del servizio. Si deve dunque verificare se, oggettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore del servizio consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione. Inoltre, il corrispettivo rappresentato dalla sovvenzione deve, quantomeno, essere determinabile (sentenza del 9 ottobre 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, punti 32 e 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Tuttavia, i fatti della causa in esame non permettono di concludere che sia stato stabilito un prezzo direttamente influenzato dalla sovvenzione concessa. Al contrario, l'analisi dei fatti permette di concludere che la sovvenzione in questione abbia natura di una sovvenzione per i costi. Al fine di stabilire se determinate sovvenzioni siano o non siano assoggettabili a imposizione sono rilevanti le condizioni della loro concessione, aventi come obiettivo la determinazione dello scopo della sovvenzione concessa. Il criterio per considerare una sovvenzione imponibile è, pertanto, l'accertamento che la sovvenzione sia destinata a finanziare un'operazione specifica soggetta a IVA. Al contrario, le sovvenzioni che non possono essere collegate a una specifica operazione imponibile non costituiscono una base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva 2006/112.
- 40 L'esclusione della sovvenzione dalla base imponibile della prestazione dei servizi di termomodernizzazione è avvalorata dal fatto che ciò comporterebbe una violazione dell'articolo 69, paragrafo 3, lettera c), del regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, recante disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca e disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca, e che abroga il regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio (GU 2013, L 347, pag. 320), ai sensi del quale l'IVA, salvo nei casi in cui non sia recuperabile a norma della normativa nazionale sull'IVA, costituisce un costo non ammissibile

a un contributo dei fondi europei strutturali e di investimento, ossia una sovvenzione non rimborsabile.

- 41 Includere le sovvenzioni nella base imponibile significa che una parte di questi fondi venga utilizzata non per lo scopo per il quale è stata concessa nell'ambito del fondo dell'Unione europea ma per versare un tributo al bilancio dello Stato.
- 42 Inoltre, lo scopo di tali investimenti è quello di attuare compiti relativi alla protezione dell'ambiente e al miglioramento dello stato dell'aria nel Comune che rientrano tra i compiti propri del Comune di cui all'articolo 7, paragrafo 1, punti 1 e 3, della ustawa z dnia 8 marca 1990 (legge dell'8 marzo 1990 sull'autonomia governativa comunale, Polonia). Questo conferma che la sovvenzione ricevuta in base all'accordo firmato con l'ente finanziatore è una cd. «sovvenzione di scopo» (dotacja celowa), ossia destinata a finanziare i costi degli investimenti effettuati dalle autorità locali, che in modo generale copre i costi di realizzazione dei loro compiti. Parimenti, tale sovvenzione non è calcolata sulla base di una quota unitaria, come nel caso delle cd. «sovvenzioni in natura» (dotacje przedmiotowe), destinate a finanziare determinati tipi di prodotti e di servizi.

DOCUMENTO D'INFORMAZIONE