

Causa C-182/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

22 marzo 2023

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

18 gennaio 2023

Parte ricorrente:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Parte resistente:

J.S.

(OMISSIS)

ORDINANZA

18 gennaio 2023

Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)
(OMISSIS) (composizione della Corte)

dopo avere esaminato in data **18 gennaio 2023**

in camera di consiglio nella **Izba Finansowa** (Sezione finanziaria)

ricorso per cassazione del **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro)**

avverso la sentenza del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia)

del **15 ottobre 2018** (OMISSIS)

nella causa su ricorso di **J. S.**

contro la decisione anticipata in materia fiscale del Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro

del **31 ottobre 2017 (OMISSIS)**

avente ad oggetto **l'imposta sul valore aggiunto**

dispone:

1. in base all'articolo 267 (OMISSIS) (TFUE) di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 9, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, come modificata), non osti a che un agricoltore, che è un soggetto passivo IVA in base al regime generale, che trasferisce all'Erario la proprietà di un lotto di terreno in una procedura di espropriazione dietro corresponsione di un'indennità legata al cambio di destinazione dei terreni a fini non agricoli, venga considerato un soggetto passivo tenuto a versare l'IVA su tale cessione per il solo fatto che tale terreno è stato sfruttato ai fini di un'attività agricola soggetta all'IVA».

2. (OMISSIS) (sospensione del procedimento)

MOTIVAZIONE

I. Quadro giuridico.

1. Normativa dell'Unione europea:

Disposizioni 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, come modificata), in prosieguo: la «direttiva 2006/112/CE»:

Articolo 9, paragrafo 1. 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.

Articolo 14, paragrafo. 1. Costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

Articolo 14, paragrafo 2, lettera a). 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;

2. Normativa nazionale:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004, sull'imposta sul valore aggiunto, Polonia; testo unico Dz.U. del 2022, posizione 931, come modificata), in prosieguo: la «legge sull'IVA»:

Articolo 7, paragrafo 1. Per cessione di beni di cui all'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, si intende il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, tra cui anche:

1) il trasferimento della proprietà di beni per un ordine di un'autorità pubblica o di un soggetto che agisce in nome di tale autorità o il trasferimento della proprietà di beni in forza di legge in cambio di un'indennità;

Articolo 15, paragrafo 1. Si considerano soggetti passivi persone giuridiche, organismi privi di personalità giuridica nonché persone fisiche, che svolgono in modo autonomo un'attività economica di cui al paragrafo 2, indipendentemente dal risultato di detta attività.

Articolo 15, paragrafo 2. Si considera attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, compresi gli estrattori di risorse naturali e gli agricoltori, nonché le attività delle persone che svolgono le libere professioni. L'attività economica comprende, in particolare, le attività che comportano lo sfruttamento di beni materiali o immateriali per ricavarne introiti su base continuativa.

II. Fatti

1. Procedimento davanti all'autorità fiscale.

1.1. J. S. (in prosieguo: il «richiedente» o il «ricorrente») ha presentato al Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro (in prosieguo: il «Direttore», o l'«autorità competente per l'interpretazione») una domanda di decisione anticipata in materia fiscale inerente all'imposta sul valore aggiunto. Nella domanda di decisione anticipata è stata esposta la seguente opinione sul caso.

Il richiedente gestisce un'azienda agricola di circa (...) ettari dall'8 dicembre 2001. Dall'ottobre 2015 gestisce l'azienda insieme alla moglie. L'attività agricola ha ad oggetto la produzione di latte e l'allevamento di bestiame da latte. Dal gennaio

2013, il richiedente si è registrato come soggetto passivo IVA attivo. I lotti di terreno (...), (...) sono stati acquistati dal richiedente il 17 giugno 2003, mentre i lotti n. (...), (...) e (...) sono parimenti stati acquistati l'11 maggio 2015. Sia l'acquisto del 17 giugno 2003 che quello dell'11 maggio 2015 sono stati effettuati ai fini dell'ampliamento dell'azienda agricola. L'acquisto dei lotti di terreno non è stato assoggettato all'imposta sul valore aggiunto e pertanto non è stata effettuata alcuna sua detrazione. I terreni acquistati sono stati sfruttati esclusivamente per scopi agricoli nell'ambito dell'attività agricola svolta. Il richiedente e sua moglie non svolgono alcun'altra attività economica oltre a quella agricola.

A seguito della decisione definitiva del Wojewoda (Voivoda, Polonia) riguardante la realizzazione di un investimento stradale, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 4, comma 1, della ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (legge del 10 aprile 2003 contenente norme speciali per la preparazione e l'attuazione di progetti di investimento nel settore stradale), Polonia; Gazzetta ufficiale del 2015, voce 2031; di seguito: la «legge sul settore stradale») le proprietà immobiliari occupate dalla strada progettata sono state separate catastalmente e trasferite all'Erario in forza di legge. Di conseguenza, nel corso del procedimento, condotto dal Voivoda di M., di rilascio del permesso per la realizzazione dell'investimento stradale, dai lotti n. (...) e (...) sono stati separati i lotti stradali n. (...) e (...), mentre dai lotti n. (...) e (...), sono stati separati i lotti stradali n. (...), (...) e (...), che alla data della decisione definitiva del Voivoda di M. n. (...) del 6 marzo 2017, sono diventati di proprietà dell'Erario in quanto destinati a una strada.

Di conseguenza, il Voivoda ha avviato un procedimento per determinare l'indennizzo dovuto al richiedente per i lotti di terreno acquisiti dall'Erario e ha emesso le pertinenti decisioni di concessione dell'indennizzo. Tuttavia, l'indennizzo non è stato ancora erogato.

Fino all'acquisizione da parte dell'Erario, i lotti erano stati sfruttati ai fini agricoli come prati; tuttavia, in considerazione del procedimento amministrativo avviato dal Voivoda di M., riguardante il rilascio del permesso per realizzare l'investimento stradale e la conseguente separazione catastale dei lotti nonché della programmata acquisizione di tali lotti da parte dell'Erario per la realizzazione di una strada, il richiedente non ha preparato i lotti di terreno, che dovevano essere acquisiti, per la raccolta dell'erba nell'anno successivo.

Prima dell'avvio del suddetto procedimento del Voivoda, tali terreni non erano stati suddivisi in lotti più piccoli, né sviluppati o migliorati in altro modo. Non erano mai stati affittati o locati o concessi in comodato a terzi. Il richiedente non ha richiesto la modifica della destinazione di tali lotti a scopi non agricoli, in particolare per scopi stradali, non ha richiesto una modifica del piano regolatore per tali lotti, non ha cercato di stabilire il tracciato della strada in modo che attraversasse tali lotti, né ha mai esercitato un'attività economica nel settore della commercializzazione fondiaria.

Il richiedente e sua moglie, inoltre, non hanno acquistato alcun lotto edificabile. I lotti di terreno acquisiti dall'Erario erano soggetti a sovvenzioni dirette ma a causa della loro destinazione alla realizzazione di una strada non sono stati considerati ai fini delle sovvenzioni. Il richiedente e sua moglie sono iscritti al Fondo di previdenza sociale agricola (KRUS) e pagano l'imposta agricola.

Inoltre, il richiedente non ha frazionato i terreni. Il frazionamento è avvenuto per legge e indipendentemente dalla volontà del proprietario, in seguito all'emanazione da parte dell'autorità amministrativa della decisione di realizzare un investimento stradale ai sensi della legge sul settore stradale. Allo stesso modo, indipendentemente dalla volontà del proprietario, si è verificata la perdita di proprietà.

Il piano regolatore locale non è stato modificato in alcun modo, né in seguito alla separazione dei terreni destinati alla realizzazione di una strada, né in seguito alla costruzione della strada. L'occupazione di un terreno per la costruzione di una strada ai sensi della legge sopra indicata avviene indipendentemente dalla destinazione specificata nel piano regolatore locale.

Dal piano regolatore locale risulta che i lotti (OMISSIS), (prima del frazionamento) sono situati nel villaggio di G., distretto G. (...) comune di G. e hanno la seguente destinazione:

- dalla strada provinciale (OMISSIS), l'allargamento della strada, mentre i restanti terreni sono destinati all'edilizia unifamiliare e ai servizi commerciali, indicati nel disegno del piano con il simbolo (...).

Il richiedente ha indicato, inoltre, che i lotti (OMISSIS) (prima del frazionamento) erano indicati nel catasto dei terreni come terreni agricoli e fossati e che la Starostwo Powiatowe (ente amministrativo locale polacco) non ha apportato alcuna modifica inerente al frazionamento dei lotti nel catasto alla data di redazione della domanda.

In considerazione delle circostanze di fatto esposte nella domanda di decisione anticipata, il richiedente ha posto i seguenti quesiti:

1) Se il richiedente sia un soggetto passivo IVA in ragione del trasferimento dei lotti n. (OMISSIS) all'Erario ai fini della costruzione della strada, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 4, punto 1, della legge del 10 aprile 2003 sul settore stradale, dietro corresponsione di un indennizzo.

2) Se l'indennizzo ricevuto a titolo di quanto sopra sia assoggettato all'imposta sul valore aggiunto.

Allo stesso tempo, nella sua domanda di decisione anticipata, il richiedente ha esposto la propria posizione sul punto, secondo la quale egli non sarebbe un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto in ragione del trasferimento dei lotti n. (OMISSIS) all'Erario per la costruzione della strada, ai sensi dell'articolo

12, paragrafo 4, punto 1, della legge del 10 aprile 2003 sul settore stradale, dietro corresponsione di un indennizzo, pertanto il pagamento dell'indennizzo a suo favore non sarebbe assoggettato all'imposta sul valore aggiunto.

1.2. Il Direttore nella decisione anticipata del 31 ottobre 2017 ha ritenuto errata la tesi del richiedente. Il Direttore ha stabilito che il trasferimento della proprietà dei lotti di terreno descritti nell'istanza (OMISSIS) all'Erario, nel corso di una procedura di espropriazione, in considerazione della loro destinazione ad un progetto di costruzione di una strada pubblica, deve essere considerato come una cessione effettuata dal richiedente in qualità di soggetto che svolge un'attività economica ai sensi della disposizione dell'articolo 15, paragrafo 2, della legge, ossia di un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto. Secondo l'autorità, nel caso di specie, la cessione non costituiva l'esercizio del diritto del richiedente di disporre del proprio patrimonio privato. Il Direttore ha rilevato che, come risulta dalla domanda, i terreni che costituivano i lotti (OMISSIS) venivano sfruttati dal richiedente, che è un soggetto passivo attivo registrato ai fini dell'IVA, nell'ambito della sua attività economica. Il Direttore ha stabilito che il trasferimento della proprietà dei terreni agricoli di cui alla domanda dietro corresponsione di un indennizzo costituiva, contrariamente a quanto affermato dal richiedente, una cessione di beni a titolo oneroso, soggetta alle norme della legge sull'imposta sul valore aggiunto ai sensi del citato articolo 7, paragrafo 1, punto 1, della legge medesima, e che era dunque imponibile. Pertanto, il Direttore ha ritenuto che la tesi del richiedente non fosse corretta.

III. Procedimento davanti agli organi giurisdizionali amministrativi

1. Con sentenze del 15 ottobre 2018, n. III SA/Wa 23/18, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia; in prosieguo: il "Tribunale") ha annullato la decisione anticipata in questione.

Il Tribunale ha sottolineato che l'autorità non ha preso in considerazione un argomento fatto valere dal ricorrente, ossia che prima del trasferimento della proprietà degli immobili, egli non li sfruttava come prati nella sua attività economica in quanto li aveva trasferiti nel suo patrimonio privato, non li aveva preparati per la raccolta dell'erba per l'anno successivo e li aveva esclusi dalle sovvenzioni dirette.

Il giudice di primo grado ha ritenuto che anche se la parte non avesse trasferito gli immobili agricoli, descritti nella domanda, nel patrimonio privato prima dell'espropriazione ai sensi della legge sul settore stradale, al soggetto passivo comunque non poteva essere attribuito lo status di soggetto passivo IVA ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA in relazione all'indennizzo ricevuto.

Il Tribunale, nella motivazione della sentenza impugnata, ha sottolineato che il ricorrente non aveva intrapreso alcuna azione per vendere i lotti di terreno, e che

anzi erano state compiute operazioni indipendenti dalla sua volontà (espropriazione). Il Tribunale ha ritenuto, pertanto, che l'espropriazione dei terreni sui quali il ricorrente conduceva la sua azienda agricola sia avvenuta senza alcun collegamento con la sua attività agricola e che il ricorrente stesso non agiva in qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto e non svolgeva un'attività economica consistente nella cessione di beni immobili.

2. Con il ricorso in cassazione il Direttore ha chiesto l'annullamento integrale della sentenza impugnata e una pronuncia nel merito o, in alternativa, l'annullamento integrale della sentenza impugnata e il rinvio della causa per riesame al Tribunale che ha emesso la sentenza impugnata. Inoltre, l'autorità ha eccepito, in particolare, la violazione del diritto sostanziale, ossia dell'articolo 15, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA, attraverso un'errata interpretazione secondo la quale al ricorrente, esercente un'attività economica agricola relativa alle operazioni di acquisto di beni immobili del 17 aprile 2003 e dell'11 maggio 2015 e di successiva cessione di tali beni nell'ambito di un'espropriazione dietro corresponsione di un indennizzo, non può essere attribuito lo status di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto allorché le operazioni erano connesse all'esercizio dell'attività imprenditoriale agricola del ricorrente, consistente nello sfruttamento redditizio di terreni (beni) nell'attività agricola, e dovevano essere considerate come una cessione di beni a titolo oneroso, per cui la corretta interpretazione della disposizione nell'ipotesi descritta avrebbe dovuto portare il giudice a concludere che il ricorrente, agendo in qualità di soggetto passivo IVA, era tenuto a pagare l'imposta sull'indennizzo ricevuto.

IV. Motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale.

1. Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), proponendo la domanda pregiudiziale chiede alla Corte se sia corretta la tesi dell'autorità competente per l'interpretazione secondo la quale il trasferimento della proprietà di un bene immobile, nell'ambito di una procedura di espropriazione, all'Erario, in considerazione della sua destinazione per un progetto di costruzione di una strada pubblica, debba essere considerato come una cessione effettuata dal ricorrente in qualità di soggetto che svolge un'attività economica, in quanto il ricorrente, essendo un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA attivo, sfruttava il bene immobile nell'ambito della sua attività economica agricola.

2. In primo luogo, la Corte suprema amministrativa osserva che dalla esposizione dei fatti non è emersa alcuna operazione inerente allo sfruttamento dei beni immobili nel patrimonio personale e privato. Pertanto, il giudice del rinvio non ha considerato la circostanza, rilevata dal giudice di primo grado, riguardante una precedente destinazione dei lotti per scopi privati.

La questione fondamentale, tuttavia, è quella di stabilire se lo sfruttamento dei lotti di terreno ai fini di un'attività agricola tassata in base alle norme generali possa determinare che la cessione dell'immobile per effetto della sua

espropriazione sia avvenuta nell'ambito di un'attività agricola soggetta a IVA. L'autorità competente per l'interpretazione ha ritenuto che l'esercizio dell'attività agricola soggetta all'imposta fosse fondamentale per ritenere che la cessione dell'immobile, sfruttato ai fini di tale attività agricola, nell'ambito del procedimento di espropriazione, fosse soggetto ad imposta. Il giudice di primo grado era di parere opposto, sostenendo che solo un'attività economica nel settore della commercializzazione fondiaria poteva determinare l'obbligo di tassare la cessione dell'immobile in esame nell'ambito di un procedimento di espropriazione.

3. Non c'è dubbio che la tassazione avvenga se un soggetto intraprende iniziative attive di commercializzazione fondiaria che gli consenta di essere considerato un professionista (v. sentenza della Corte di giustizia del 15 settembre 2011, *Słaby e a.*, cause C-180/10 e C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589). Nel caso in esame è pacifico che il ricorrente non ha intrapreso alcuna azione per vendere i lotti di terreno, e che anzi, sono state compiute operazioni indipendenti dalla sua volontà (espropriazione). Pertanto, il giudice di primo grado ha ritenuto che l'espropriazione dei terreni, sui quali il ricorrente gestiva la propria azienda agricola, era avvenuta al di fuori della sua attività agricola e che il ricorrente non agiva in qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto e non svolgeva un'attività economica consistente nella commercializzazione fondiaria. Nemmeno dalle circostanze di fatto indicate nella domanda di decisione anticipata è emerso che il ricorrente avesse intrapreso una simile attività in relazione ad altre proprietà non soggette ad espropriazione.

La giurisprudenza nazionale sottolinea che la condizione necessaria per assoggettare una determinata transazione all'IVA non è il mero fatto di essere un soggetto passivo dell'IVA, bensì il possesso della qualità di soggetto passivo IVA in relazione ad una specifica transazione che rientra nell'ambito dell'attività economica della persona in questione (v. sentenza della Corte suprema amministrativa del 29 ottobre 2007, atti n. I FPS 3/07, ai sensi della quale «né lo status formale di soggetto passivo registrato di una determinata persona, né il fatto che una determinata operazione sia stata eseguita più volte o in un'unica occasione, ma con intento di una certa frequenza, possono determinare l'assoggettamento di tale operazione all'imposta, senza che in ogni caso venga accertato che tale persona abbia agito come soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto in relazione a quella specifica operazione»).

La tesi secondo la quale l'espropriazione dei lotti di terreno in questione non è avvenuta nell'esercizio di un'attività economica è avvalorata dal fatto che al momento dell'acquisto dei lotti di terreno da parte della ricorrente non è stata applicata l'imposta sul valore aggiunto, per cui la detrazione di tale imposta non ha avuto luogo.

D'altro canto, l'autorità competente per l'interpretazione ha sollevato un importante argomento ai sensi del quale il giudice di primo grado non ha tenuto conto della peculiarità dell'azione di espropriazione, avente natura coercitiva, spesso attuata contro la volontà e le intenzioni dei soggetti espropriati della

proprietà dei loro beni. A questo proposito, l'attività del ricorrente in relazione ai lotti di terreno in questione non è rilevante.

Occorre rilevare, tuttavia, che il ricorrente non svolgeva l'attività nel settore della commercializzazione fondiaria non solo per quanto riguarda i lotti di terreno in questione, ma anche per quanto riguarda altri immobili e non svolgeva alcuna attività economica oltre all'attività agricola assoggettata all'IVA.

4. Per tali motivi il giudice del rinvio, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, ha disposto come al punto 1 della presente decisione.

(OMISSIS) (sospensione del procedimento)

(OMISSIS) (firme)

DOCUMENTO DI LAVORO