

Causa C-213/24 [Grzera]ⁱ**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

19 marzo 2024

Giudice del rinvio:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

28 dicembre 2023

Parte ricorrente:

E. T.

Parte resistente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Oggetto del procedimento principale

Ricorso avverso la decisione del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Direttore dell'amministrazione tributaria di Breslavia, Polonia) del 19 dicembre 2022, in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione in base all'articolo 267 TFUE, in particolare dell'articolo 2, paragrafo 1, e dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

ⁱ Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se le disposizioni della direttiva [2006/112] e, in particolare, l'articolo 2, paragrafo 1, e l'articolo 9, paragrafo 1, debbano essere interpretate nel senso che una persona, che vende un bene immobile che non è stato precedentemente utilizzato per un'attività economica, delegando la preparazione della vendita a un professionista che poi, in qualità di rappresentante di tale persona, compie una serie di atti organizzati allo scopo di procedere con la divisione e con la vendita a un prezzo più elevato, svolge un'attività economica.
- 2) Se le disposizioni della direttiva [2006/112] e, in particolare, l'articolo 9, paragrafo 1, della stessa, debbano essere interpretate nel senso che ciascuno dei coniugi, che agiscono congiuntamente, deve essere considerato un soggetto che svolge in modo indipendente un'attività economica.

Disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione europea

Direttiva IVA, articolo 2, paragrafo 1, articolo 9, paragrafo 1; Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, articolo 2, paragrafo 1, articolo 4, paragrafi 1, 2 e 3, lettera b).

Disposizioni rilevanti del diritto 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; Dz. U. del 2017, posizione 1221; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), nella versione vigente dal 1° gennaio 2017 fino al 31 luglio 2021:

Articolo 15, paragrafo 1: «Si considerano soggetti passivi persone giuridiche, unità organizzative prive di personalità giuridica nonché persone fisiche, che svolgono in modo indipendente un'attività economica di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dal risultato di detta attività».

Articolo 15, paragrafo 2: «Si considera attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, ivi comprese le attività degli estrattori di risorse naturali e degli agricoltori, nonché dei liberi professionisti. L'attività economica comprende, in particolare, le attività che comportano lo sfruttamento di beni materiali o immateriali per ricavarne introiti con carattere di stabilità».

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Legge del 25 febbraio 1964, recante la promulgazione del Codice della famiglia e della tutela, Polonia; testo unico Dz. U. del 2017, posizione 682; in prosieguo: il «codice della

famiglia e della tutela»), nella versione vigente dal 1° gennaio 2017 al 31 luglio 2021:

Articolo 31, paragrafo 1: «All'atto del matrimonio tra i coniugi sorge in forza di legge una comunione dei beni (comunione legale) che comprende i beni acquistati durante il periodo della comunione da entrambi i coniugi o da uno di essi (patrimonio comune). I beni patrimoniali che non rientrano nella comunione legale appartengono al patrimonio personale di ciascun coniuge».

Articolo 35: «Durante il periodo della comunione legale, nessuno dei due coniugi può chiedere la divisione dei beni comuni. Nessuno dei due coniugi può inoltre disporre od obbligarsi a disporre della quota che, in caso di cessazione della comunione, gli spetterebbe sul patrimonio comune o su singoli beni compresi in tale patrimonio».

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 E.T (in prosieguo: la «ricorrente»), insieme con il marito – W. T., ha acquistato in data 21 aprile 1989, in base a un contratto di trasferimento di un'azienda agricola ad un erede, i lotti di terreno costituenti l'oggetto del procedimento principale. La ricorrente, insieme con il marito, ha venduto nel periodo in esame 19 lotti di terreno non edificati situati nel villaggio di L. Nessuna delle operazioni è stata assoggettata all'IVA.
- 2 L'11 gennaio 2011 la ricorrente, insieme con il marito (i mandanti), ha stipulato un contratto di mandato con la ditta B. A. Z. (il mandatario), avente ad oggetto la cooperazione nella valorizzazione e nella vendita del terreno sito in L., Comune di Z., destinato a edilizia residenziale e residenziale-commerciale. Il contratto riguardava determinati lotti di terreno. La vendita doveva essere completata entro la fine del 2017. Nell'esecuzione del contratto al mandatario è stata conferita una procura a compiere ogni atto necessario. Al fine di realizzare il proprio intento, il mandante ha incaricato la ditta mandataria di compiere una serie di attività, tra cui:
 - la realizzazione di un progetto di divisione del suddetto terreno in lotti più piccoli e il compimento di tutti gli atti necessari a tale scopo, con conseguente iscrizione formale nel catasto e nel registro fondiario;
 - l'allacciamento delle utenze all'immobile, il riordino del sito, l'abbattimento di alberi e arbusti;
 - l'ottenimento dei necessari permessi e dei provvedimenti delle autorità e delle istituzioni per poter eseguire le opere sopra esposte;
 - l'effettuazione di un'adeguata pubblicità presso i potenziali acquirenti dei lotti di terreno;

- la preparazione dei documenti relativi agli immobili, necessari per la stipula da parte del mandatario di contratti notarili con persone interessate all'acquisto dei lotti in questione.
- 3 Il contratto prevedeva anche che i costi legati all'esecuzione dell'incarico fossero a carico del mandatario. Inoltre, era previsto il rilascio al mandatario di una procura notarile ad agire davanti alle istituzioni e alle autorità amministrative nell'ambito dell'oggetto del contratto. Il compenso del mandatario era quantificato nell'importo rappresentato dall'eccedenza dei prezzi di vendita concordati nel contratto di mandato, per intero o in determinate proporzioni stabilite in base alle regole previste per i singoli lotti di terreno, e doveva essere pagato sulla base di una fattura, comprensiva dell'IVA, emessa dal mandatario al lordo.
 - 4 Con addendum al contratto concluso il 25 maggio 2015, il termine della vendita dei lotti è stato prorogato fino alla fine del 2021.
 - 5 Secondo le autorità tributarie, la vendita degli immobili eseguita dalla ricorrente configurava un'attività economica e non una gestione del patrimonio personale ed era, pertanto, soggetta all'IVA. In ragione di ciò, l'autorità di primo grado ha accertato a carico della ricorrente l'obbligazione in materia di IVA derivante dalla vendita di lotti di terreno per un importo pari alla quota spettante alla ricorrente per determinati mesi, nel periodo compreso tra dicembre 2017 e luglio 2021. Una decisione analoga è stata presa nei confronti del marito della ricorrente. Il Direttore dell'amministrazione tributaria, in qualità di autorità tributaria di secondo grado, con decisione del 19 dicembre 2022 ha confermato la decisione dell'autorità di primo grado.

Argomenti essenziali delle parti del procedimento principale

- 6 Nel ricorso al giudice del rinvio, la ricorrente eccepisce l'erronea interpretazione e la violazione, in particolare, dell'articolo 15, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA, dell'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva e dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Essa sostiene che da tutte le circostanze del caso non emerge che abbia svolto un'attività economica soggetta all'IVA. Nel caso di specie si trattava di una vendita di un bene personale. Tale bene è stato acquistato per le esigenze personali di una determinata persona e non ai fini di un'attività commerciale, pertanto la sua vendita non poteva essere considerata un'attività economica per effetto della quale tale persona doveva essere considerata un soggetto passivo dell'IVA. Secondo la ricorrente, essa non poteva essere considerata un soggetto passivo, in quanto la sua attività era connessa all'esercizio ordinario del diritto di proprietà e la stessa non aveva l'intenzione di svolgere un'attività economica o di utilizzare i propri immobili per le esigenze di tale attività, mentre i fondi ricevuti erano destinati a soddisfare le sue esigenze private. Inoltre, la ricorrente aveva acquistato gli immobili in questione non per rivenderli, ma per effetto del trasferimento di un'azienda agricola.

- 7 Nella memoria di risposta al ricorso, il Direttore dell'amministrazione tributaria ha chiesto il rigetto del ricorso, confermando integralmente la sua precedente posizione. Secondo le autorità tributarie, le vendite sono avvenute almeno dal 2017 al 2021, il che dimostrava la natura ciclica e ripetitiva delle operazioni, e la ricorrente aveva posto in essere una serie di atti volti a massimizzare il profitto derivante dalla vendita degli immobili. Nel periodo tra l'acquisizione dei lotti (mediante una donazione) e loro vendita, i lotti sono stati trasformati da terreni agricoli in lotti edificabili (modifiche al piano regolatore locale), sull'istanza del mandatario presentata in nome e per conto della ricorrente e di suo marito. Era stato, inoltre, acquistato un ulteriore lotto di terreno per costruire strade interne e di accesso ai lotti frazionati. Le autorità tributarie hanno ritenuto che le circostanze che dimostravano il carattere professionale, continuativo, pianificato e organizzato della vendita degli immobili in questione, tipico dell'esercizio di un'attività economica, erano, in particolare:
- la stipula di un contratto di mandato con un costruttore edile, in virtù del quale il mandatario si impegnava a compiere una serie di attività, volte a rendere più attraenti i lotti di terreno in questione e a prepararli per la vendita, per le quali il mandatario doveva ricevere un compenso stabilito nel contratto,
 - il pagamento al mandatario del compenso dovuto a titolo di esecuzione delle attività commissionate nell'ambito del contratto di cui sopra sulla base delle fatture comprensive dell'IVA emesse da quest'ultimo a W. T.,
 - il conferimento al mandatario della procura speciale a compiere gli atti di cui sopra e a rappresentare la ricorrente davanti alle istituzioni e alle autorità nelle questioni relative ai lotti di terreno in oggetto.

Breve motivazione del rinvio

- 8 La direttiva 2006/112 attribuisce un'amplissima sfera di applicazione all'IVA, elencando, all'articolo 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisca in quanto tale (v. sentenza del 10 giugno 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata).
- 9 Nel procedimento principale le cessioni in questione sono state eseguite in nome e per conto della ricorrente.
- 10 Per quanto riguarda la nozione di attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, secondo la giurisprudenza consolidata si tratta di un concetto avente natura oggettiva e ciò significa che siffatta attività viene valutata in quanto tale, indipendentemente dallo scopo e dai risultati della stessa (v. in modo simile, sentenza del 21 febbraio 2006, University of Huddersfield, C-223/03 EU:C:2006:124, punti 47 e 48 e la giurisprudenza ivi citata).

- 11 Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.
- 12 La ricorrente sostiene di vendere un bene facente parte del suo patrimonio personale. A questo proposito, il giudice del rinvio dubita che l'avvalersi, in questo tipo di transazioni, della collaborazione di una persona avente adeguate competenze, al fine di preparare l'immobile per la vendita in modo tale da massimizzare il prezzo ottenuto, possa essere considerato equivalente all'organizzazione di una stabile impresa, nonché della rilevanza del fatto che il mandatario agisca nell'ambito della sua impresa e che il suo compenso sia di fatto costituito dall'eccedenza del prezzo da lui ottenuto rispetto a quello prefissatosi dal venditore.
- 13 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, se un soggetto passivo vende un bene di cui aveva scelto di riservare una parte al suo uso privato, non agisce, per quanto riguarda la vendita di questa parte, in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva (v. sentenza nella causa Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 La direttiva 2006/112 prevede la possibilità di considerare soggetto passivo anche chi effettua, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, in particolare un'operazione relativa alla cessione di un terreno edificabile [(articolo 12, paragrafo 1, lettera b)].
- 15 La legge polacca non prevede una disciplina specifica dell'assoggettamento a imposta della cessione di terreni edificabili. All'articolo 43, paragrafo 1, punto 9, della legge sull'IVA è stata solo esclusa dall'esenzione la cessione di terreni edificabili o destinati all'urbanizzazione. In linea di principio, ciò significa che ai sensi della legge polacca qualsiasi cessione di terreni edificabili è soggetta all'imposta. Tuttavia, tale cessione deve essere effettuata da un soggetto passivo dell'IVA, ossia nell'ambito di un'attività economica di natura commerciale.
- 16 Tuttavia, sorge il dubbio se l'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, consenta di assoggettare a imposta le cessioni di terreni destinati all'urbanizzazione che non sono stati precedentemente utilizzati in un'attività economica.
- 17 Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia emerge che il mero intento di avviare un'attività economica, confermato da dati oggettivi, rende fondata l'esigenza di trattare tale soggetto come soggetto passivo dell'IVA, anche quando l'amministrazione tributaria è a conoscenza del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo alle operazioni assoggettate all'imposta, non sarà esercitata (sentenza dell'8 giugno 2000 nella causa Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). L'assenza di tale intento esclude, invece, che un determinato soggetto possa essere considerato soggetto passivo dell'IVA.
- 18 Allo stesso tempo, il fatto che la ricorrente nel procedimento principale abbia acquistato il bene materiale in oggetto per soddisfare le proprie esigenze personali

non osta a che tale bene sia in seguito utilizzato ai fini dell'esercizio di un'«attività economica». La questione se un singolo abbia, in un determinato caso, acquistato un bene per le necessità legate alle proprie attività economiche o per le proprie necessità personali si pone qualora egli chieda il diritto di detrarre l'imposta versata a monte sull'acquisto di detto bene (sentenza del 19 luglio 2012 nella causa C-263/11 ECLI:EU:C:2012:497, punto 39).

- 19 Poiché la ricorrente non ha acquistato i terreni per svolgere un'attività agricola, non si può ritenere che avesse l'intenzione di svolgere un'attività economica. Tali terreni, acquistati come terreni agricoli senza applicazione dell'IVA, non venivano sfruttati dalla ricorrente in alcun modo. Tuttavia, è una questione aperta se l'intenzione manifestata quando ha ripetutamente venduto i lotti di terreno «facenti parte del suo patrimonio», dopo che erano stati trasformati in edificabili ed esclusi dalla produzione agricola, permetta di qualificare siffatta attività come attività economica (commerciale). Si chiede se sia rilevante, in questo caso, il fatto che il cambio di destinazione d'uso del terreno sia avvenuto su iniziativa della ricorrente, rappresentata da un mandatario professionista.
- 20 Nel caso in cui tale vendita venga considerata commerciale, si pone la questione del numero di operazioni che determinino tale carattere, poiché un determinato terreno può - a seconda del prezzo e della domanda - essere ceduto per intero in un'unica operazione o ceduto in diverse o decine di operazioni, a seconda del numero di lotti in cui tale terreno viene suddiviso.
- 21 La questione della qualificazione della vendita di immobili come attività economica è stata oggetto di diverse decisioni degli organi giurisdizionali nazionali. In una sentenza del 31 gennaio 2013 il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) ha espresso la tesi che possono costituire oggetto di commercio professionale anche i beni originariamente acquisiti per scopi personali e utilizzati per tali scopi. È importante che al momento della vendita dei terreni il soggetto passivo abbia effettivamente intrapreso un'attività riguardante il commercio di immobili in modo attivo e programmato, adoperando risorse simili a quelle utilizzate dai commercianti (cfr. sentenza della Corte suprema amministrativa del 15 gennaio 2019). La Corte suprema amministrativa ha analogamente ritenuto che l'intenzione che accompagnava originariamente l'acquisto di un immobile non preclude un diverso trattamento successivo. Allo stesso modo, è irrilevante che al momento dell'acquisto dell'immobile l'intenzione del proprietario fosse quella venderlo con profitto, ma il fatto che il soggetto passivo abbia intrapreso azioni di natura continuativa e organizzata volte a ottenere un profitto dalla vendita dell'immobile.
- 22 Bisogna inoltre sottolineare che dalla giurisprudenza della Corte di giustizia relativa all'articolo 9 della direttiva 2006/112 emerge che per determinare se una persona eserciti un'attività economica in modo indipendente, occorre verificare se sussista un vincolo di subordinazione nell'esercizio di tale attività (sentenza del 13 giugno 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata). Per valutare se sussista tale vincolo di subordinazione si deve verificare se

l'interessato svolga le sue attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, nonché se egli si assuma il rischio economico legato all'esercizio di dette attività. Per constatare l'indipendenza delle attività in questione, la Corte ha tenuto conto dell'assenza di vincoli di subordinazione gerarchica, nonché del fatto che l'interessato agisca per proprio conto e sotto la propria responsabilità, organizzi liberamente le modalità di svolgimento del proprio lavoro e percepisca egli stesso gli emolumenti che costituiscono le proprie entrate. Secondo la Corte, il rischio economico si riferisce sempre al rischio economico direttamente corso dalla persona della cui attività economica deve essere valutato il carattere indipendente (sentenza del 21 dicembre 2023, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, C-288/22, EU:C:2023:1024). Nel caso di specie, il rischio economico a carico della ricorrente è stato ridotto al minimo mediante il contratto di mandato e l'intero rischio derivante dal mancato conseguimento di un prezzo superiore a quello minimo indicato nel contratto è stato sostenuto dal mandatario.

- 23 In caso di risposta affermativa alla prima questione, si pone la questione di individuare chi sia il soggetto che svolge siffatta attività quando la vendita riguarda un bene in comunione legale.
- 24 Finora le autorità tributarie nazionali hanno adottato la prassi di considerare come soggetto passivo ciascun coniuge separatamente, attribuendogli la metà del valore delle vendite. Questa prassi veniva accettata dai giudici nazionali. Tuttavia, il giudice nel caso in esame è giunto alla conclusione che siffatta prassi violava le sopra citate disposizioni del Codice della famiglia e della tutela polacco. Infatti, da queste disposizioni si evince inequivocabilmente che durante il matrimonio la comunione dei beni tra i coniugi può cessare soltanto in seguito a un accordo tra gli stessi. Dal momento che tale comunione non può essere forzatamente sciolta da un giudice a maggior ragione non può essere messa in discussione dalle autorità tributarie. Alla luce di ciò, si deve riconoscere che, per quanto riguarda i beni in comunione legale, i coniugi agiscono sempre congiuntamente.
- 25 Poiché l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 stabilisce che il soggetto passivo è «chiunque», si pone la questione se, nel caso di persone fisiche, ciascuna delle persone coinvolte nell'operazione sia sempre assoggettata a imposta separatamente, oppure, alla luce delle norme nazionali relative al regime patrimoniale dei coniugi, il termine «chiunque» possa essere inteso anche come «un gruppo di persone fisiche che agiscono congiuntamente».
- 26 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che «l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 193 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che una persona fisica che abbia concluso con un'altra persona fisica un contratto di attività congiunta costitutiva di un partenariato, privo di personalità giuridica, caratterizzato dal fatto che la prima persona è legittimata ad agire in nome di tutti i partner, ma interviene da sola e in nome proprio nei rapporti con i terzi quando compie gli atti che costituiscono l'attività economica perseguita da tale partenariato, deve essere considerata un "soggetto passivo" ai sensi dell'articolo 9,

paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e come l'unica tenuta a versare l'IVA dovuta ai sensi dell'articolo 193 della direttiva in parola, nei limiti in cui agisce per conto proprio o per conto terzi in qualità di commissionario ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della stessa direttiva» (sentenza del 16 settembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711). Al contrario, se due persone svolgono un'attività in comune e agiscono congiuntamente nei confronti delle parti contraenti, si dovrebbe assumere che entrambe siano responsabili del pagamento dell'IVA. Poiché non è possibile separare le loro quote di partecipazione all'oggetto della vendita, anche le quote di partecipazione nell'obbligazione IVA dovrebbero essere congiunte.

- 27 Tali dubbi giustificano la presentazione alla Corte di giustizia delle questioni pregiudiziali esposte sopra.

DOCUMENTO DI LAVORO