

Espropriazione, dietro pagamento di un'indennità, della proprietà di un terreno agricolo e IVA

Corte di giustizia UE, Sez. VIII 11 luglio 2024, in causa C-182/23 [Makowit] (i) - Piçarra, pres.; Jääskinen, est.; Kokott, avv. gen. - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej c. J.S.

Imposte e tasse - Fiscalità - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) - Direttiva 2006/112/CE - Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) - Articolo 9, paragrafo 1 - Articolo 14, paragrafo 2, lettera a) - Cessione di beni imponibile - Trasferimento, dietro pagamento di un'indennità, della proprietà di un terreno agricolo in forza di una decisione dell'autorità pubblica - Esproprio.

(Omissis)

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra J.S. e il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia) (in prosieguo: l'«autorità tributaria») in merito ad una domanda diretta all'annullamento di una decisione emessa su interpello datata 31 ottobre 2017 (in prosieguo: la «decisione emessa su interpello»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 A norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le cessioni di beni 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, della citata direttiva stabilisce 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 L'articolo 14 di detta direttiva prevede quanto segue:

«1) Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2) Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

a) il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge;

(...)».

6 L'articolo 167 della stessa direttiva è così formulato:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

Diritto polacco

7 L'articolo 7, paragrafo 1, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge sull'imposta sul valore aggiunto), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2022, posizione 931), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«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, compresi:

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;

(...)».

8 L'articolo 15, paragrafi 1 e 2, di tale legge prevede quanto segue:

«1. Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, gli enti organizzati senza personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano in modo indipendente un'attività economica di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Si considera attività economica ogni attività di produzione, commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività di coloro che sfruttano risorse naturali, le attività agricole e 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».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

9 J.S. gestisce un'azienda agricola nella quale esercita un'attività di allevamento di vacche da latte e di produzione di latte dal 2001. Egli è registrato come soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dal gennaio 2013. Nel 2003, e successivamente nel 2015, ha acquistato lotti di terreno destinati ad ampliare tale azienda. Tale acquisto non era stato assoggettato all'IVA né era stato oggetto di una detrazione dell'IVA.

10 Con decisione del voivoda, un'autorità della pubblica amministrazione, del 6 marzo 2017, la proprietà di una parte dei lotti di terreno sui quali si trova l'azienda di J.S. è stata trasferita allo Skarb Państwa (Erario dello Stato, Polonia) ai fini della realizzazione di investimenti destinati alla rete stradale. Parallelamente, il voivoda ha avviato un procedimento per determinare l'indennità dovuta a J.S. per il trasferimento di proprietà dei lotti di terreno acquisiti dall'Erario.

11 In tale contesto, J.S. ha presentato all'autorità tributaria un'istanza di interpello diretta a determinare, da un lato, se egli dovesse essere considerato soggetto passivo dell'IVA in ragione della vendita dei lotti di terreno acquisiti dall'Erario ai fini della realizzazione di investimenti destinati alla rete stradale e, dall'altro, se l'indennità percepita a tale titolo dovesse essere assoggettata all'IVA. A suo avviso, a tali questioni dovevano essere date risposte negative.

12 Con l'interpello, l'autorità tributaria ha ritenuto che il trasferimento mediante espropriazione della proprietà di lotti di terreno all'Erario, ai fini della realizzazione di investimenti destinati alla rete stradale, dovesse essere considerato una cessione di beni effettuata a titolo oneroso da J.S., che agisce in quanto soggetto che svolge un'attività economica, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA, vale a dire in quanto soggetto passivo dell'IVA.

13 J.S. ha contestato tale interpretazione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia), che ha annullato l'interpello con una sentenza del 15 ottobre 2018. Nella motivazione, tale giudice ha sottolineato che J.S. non aveva intrapreso alcuna azione per vendere i lotti di terreno di cui trattasi e che l'espropriazione di questi ultimi era stata decisa indipendentemente dalla sua volontà. Pertanto, secondo detto giudice, tale espropriazione non aveva alcun rapporto con l'attività agricola di J.S. e, di conseguenza, quest'ultimo non aveva agito in quanto soggetto passivo dell'IVA quando i lotti di terreno di cui trattasi erano stati trasferiti all'Erario.

14 L'autorità tributaria ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), giudice del rinvio, facendo valere in particolare che l'acquisto, mediante espropriazione, dei lotti di terreno di cui trattasi era connesso all'esercizio professionale, da parte di J.S., di un'attività economica consistente nello sfruttamento di detti lotti di terreno nell'ambito della sua attività agricola. Pertanto, a suo avviso, tale acquisto doveva essere considerato come una cessione di beni effettuata a titolo oneroso che doveva essere assoggettata all'IVA.

15 Il giudice del rinvio ritiene che la soluzione della controversia di cui è investito dipenda dalla questione se il trasferimento della proprietà di un bene immobile mediante espropriazione a favore dell'Erario, ai fini della costruzione di strade pubbliche, debba essere considerato una cessione di beni effettuata da un soggetto passivo che esercita un'attività economica, per il motivo che tale soggetto passivo aveva utilizzato detto bene immobile nell'ambito della sua attività economica agricola.

16 In primo luogo, tale giudice osserva che, nel caso di specie, dalla descrizione dei fatti che hanno dato luogo a tale controversia, come effettuata dall'autorità tributaria, non risulta che i lotti di terreno di cui trattasi siano stati oggetto di un trasferimento verso la parte del patrimonio di J.S. che non è destinata all'azienda agricola, dato che tali lotti hanno sempre costituito un elemento dell'attivo dell'impresa di quest'ultimo.

17 In secondo luogo, detto giudice ricorda che risulta segnatamente dalla sentenza del 15 settembre 2001, *Ślaby e a.* (C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589) che se un operatore intraprende iniziative attive di commercializzazione fondiaria che gli consentano di essere considerato un professionista i beni venduti devono essere assoggettati all'IVA. Tuttavia, essa osserva che, nel caso di specie, J.S. non ha intrapreso alcuna azione al fine di vendere detti lotti. Il giudice del rinvio osserva che, secondo la giurisprudenza polacca, la mera circostanza di essere un soggetto passivo dell'IVA non costituisce la condizione indispensabile affinché un'operazione sia soggetta all'IVA, ma che è necessario, a tal fine, aver agito in qualità di soggetto passivo dell'IVA nell'ambito dell'operazione specifica rientrante nell'attività economica dell'operatore interessato. Orbene, esso osserva che, nel caso di specie, J.S. non era attivo nel settore della commercializzazione fondiaria in particolare per vendere i lotti di terreno di cui trattasi e che egli non esercitava nessun'altra attività economica se non l'attività agricola per la quale era soggetto passivo dell'IVA.

18 In terzo luogo, tale giudice sottolinea che l'IVA non è stata applicata al momento dell'acquisto di tali lotti da parte di J.S., cosicché in tale occasione non vi è stata detrazione dell'IVA.

19 In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 9, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della [direttiva IVA] 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».

Sulla questione pregiudiziale

20 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia che gli è sottoposta. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte. Inoltre, la Corte può essere condotta a prendere in considerazione norme del diritto dell'Unione alle quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nella formulazione della sua questione (sentenza del 7 settembre 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punto 47 e giurisprudenza citata).

21 Nel caso di specie, tenuto conto degli elementi rilevati dal giudice del rinvio, la soluzione della controversia principale dipende dalla questione se un'operazione di espropriazione di lotti di terreno agricolo, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, dietro pagamento di un'indennità al proprietario iniziale di tale terreno, debba essere assoggettata all'IVA.

22 Orbene, è l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, che prevede le condizioni che una cessione di beni deve soddisfare per poter essere qualificata come operazione soggetta all'IVA.

23 Peraltro, il giudice del rinvio fa altresì riferimento, nella sua questione, all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, che definisce le nozioni di soggetto passivo e di attività economica. Tuttavia, dalla decisione di rinvio risulta che la questione se J.S. sia soggetto passivo dell'IVA e se eserciti un'attività economica non è contestata.

24 Pertanto, occorre considerare che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che un'operazione di trasferimento, mediante espropriazione, della proprietà di lotti di terreno agricolo, dietro pagamento di un'indennità al proprietario di tale terreno, deve essere assoggettata all'IVA qualora tale proprietario sia un agricoltore soggetto passivo dell'IVA, anche se non esercita alcuna attività di commercializzazione fondiaria e non ha intrapreso alcuna azione diretta a tale trasferimento.

25 A tal proposito, occorre rilevare che la direttiva IVA istituisce un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

26 Conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Occorre quindi esaminare se le circostanze descritte al punto 24 della presente sentenza corrispondano, da un lato, alla nozione di «cessione di beni a titolo oneroso» e, dall'altro, a quella di «soggetto passivo che agisce in quanto tale».

27 Per quanto riguarda, in primo luogo, la nozione di «cessione di beni» l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA la definisce come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. L'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva aggiunge che, oltre all'operazione di cui al paragrafo 1 del medesimo articolo, è considerata una cessione di beni il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in base ad un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge.

28 Il paragrafo 2 di tale articolo costituisce, rispetto alla definizione generica enunciata al paragrafo 1 di quest'ultimo, una *lex specialis*, le cui condizioni di applicazione hanno carattere autonomo rispetto a quelle di detto paragrafo 1 [v., in tal senso, sentenze del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 36 e del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto), C-604/19, EU:C:2021:132, punto 55].

29 Pertanto, la qualificazione come «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, esige il soddisfacimento di tre condizioni cumulative. Innanzitutto, vi deve essere un trasferimento del diritto di proprietà. Tale trasferimento, poi, deve avvenire in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge. Infine, deve essere versata un'indennità [sentenze del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 37, e del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto), C-604/19, EU:C:2021:132, punto 56].

30 Nel caso di specie, per quanto riguarda le prime due condizioni summenzionate, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che è pacifico che, da un lato, i lotti di terreno agricolo di cui trattasi nel procedimento principale sono divenuti di proprietà dell'Erario e che, dall'altro, tale trasferimento di proprietà risulta da una decisione unilaterale del voivoda, un'autorità dell'amministrazione pubblica, adottata il 6 marzo 2017.

31 Per quanto riguarda la terza condizione prevista dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, ossia quella vertente sul pagamento di un'indennità, la Corte ha ritenuto che, al fine di determinare se tale condizione sia soddisfatta, occorre unicamente dimostrare che l'indennità di cui trattasi sia direttamente connessa al trasferimento della

proprietà e che il suo versamento sia stato effettivo [sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto), C-604/19, EU:C:2021:132, punto 61, e la giurisprudenza citata].

32 Orbene, dalla decisione di rinvio risulta che l'indennità di cui al procedimento principale è direttamente connessa al trasferimento della proprietà dei lotti di terreno agricolo di cui trattasi nel procedimento principale all'Erario. Dal momento che il versamento di tale indennità è stato effettivo, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, l'operazione di cui trattasi costituisce una «cessione di beni» ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

33 Per quanto riguarda la condizione secondo cui la cessione deve essere effettuata «a titolo oneroso», prevista all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, il mero percepimento, da parte del soggetto passivo, di un'indennità ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva è sufficiente a soddisfare la condizione di operazione a titolo oneroso ai fini dell'applicazione di quest'ultima disposizione (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 44).

34 In secondo luogo, per quanto riguarda la nozione di «soggetto passivo che agisce in quanto tale» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, anche se J.S. è registrato come soggetto passivo ai fini IVA, il giudice del rinvio dubita che egli abbia agito in tale veste quando è stata trasferita la proprietà dei lotti di terreno agricolo di cui trattasi. In tale contesto, esso sottolinea che egli non esercita alcuna attività economica di commercializzazione fondiaria né ha intrapreso alcuna azione al fine di vendere tali lotti.

35 A tale proposito, occorre rilevare che un soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, agisce, in linea di principio, in tale veste solo ove lo faccia nell'ambito della sua attività economica (sentenza del 13 giugno 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punto 37 e giurisprudenza citata). Quest'ultimo criterio è soddisfatto quando un soggetto passivo trasferisce la proprietà di beni immobili destinati a tale attività economica in senso lato (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punto 42).

36 Per contro, un soggetto passivo che effettua un'operazione a titolo privato non agisce in quanto soggetto passivo. Di conseguenza, un'operazione effettuata da un soggetto passivo a titolo privato non è soggetta all'IVA (sentenze del 4 ottobre 1995, Armbracht, C-291/92, EU:C:1995:304, punti 17 e 18, e dell'8 marzo 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punto 24).

37 Nel caso di specie, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, secondo l'autorità tributaria, i lotti di terreno agricolo di cui trattasi erano un elemento dell'attivo dell'impresa di J.S. alla data del trasferimento della loro proprietà all'Erario.

38 Ne consegue che J.S., che è soggetto passivo dell'IVA a causa della sua attività agricola, avrebbe agito in qualità di soggetto passivo trasferendo la proprietà di lotti di terreno agricolo, destinati alla sua attività economica, anche se non esercita alcuna attività di commercializzazione fondiaria e non ha intrapreso alcuna azione a tal fine.

39 A quest'ultimo proposito, va aggiunto che una condizione volta a richiedere un approccio attivo da parte del soggetto passivo non sarebbe neppure compatibile con l'effetto utile dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, che, per definizione, si riferisce al trasferimento della proprietà di un bene che avviene in seguito ad un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, o in suo nome o a norma di legge [v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław (Conversione del diritto di usufrutto), C-604/19, EU:C:2021:132, punto 75].

40 Nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio constatasse che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale è stata realizzata da J.S. nell'ambito della gestione della parte del suo patrimonio che non è destinata all'azienda agricola, si dovrebbe ritenere che quest'ultimo non abbia agito in qualità di soggetto passivo e che detta operazione non sia soggetta all'IVA.

41 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, deve essere interpretato nel senso che un'operazione di trasferimento, mediante espropriazione, della proprietà di lotti di terreno agricolo dietro pagamento di un'indennità al proprietario di tale terreno deve essere assoggettata all'IVA qualora tale proprietario sia un agricoltore soggetto passivo dell'IVA e agisca in quanto tale, anche se non esercita alcuna attività di commercializzazione fondiaria e non ha intrapreso alcuna azione diretta a tale trasferimento.

Sulle spese

42 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), 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, deve essere interpretato nel senso che:

un'operazione di trasferimento, mediante espropriazione, della proprietà di lotti di terreno agricolo dietro

pagamento di un'indennità al proprietario di tale terreno deve essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA) qualora tale proprietario sia un agricoltore soggetto passivo dell'IVA e agisca in quanto tale, anche se non esercita alcuna attività di commercializzazione fondiaria e non ha intrapreso alcuna azione diretta a tale trasferimento.

(Omissis)

