Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

11 maggio 2017 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) – Articolo 14, paragrafo 1 – Operazioni imponibili – Nozione di "cessione di beni effettuata a titolo oneroso" – Cessione allo Stato o a un ente territoriale di un immobile per estinguere un debito d'imposta – Esclusione»

Nella causa C?36/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Naczelny S?d Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 21 settembre 2015, pervenuta in cancelleria il 22 gennaio 2016, nel procedimento

Minister Finansów

contro

Posnania Investment SA,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ileši?, presidente di sezione, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (relatore) e E. Jaraši?nas, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

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

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e M. Owsiany?Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 febbraio 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 14, paragrafo 1, 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 il Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia; in prosieguo: il «Ministro») e la Posnania Investment SA (in prosieguo: la «Posnania»), relativamente all’assoggettamento all’imposta sul valore aggiunto (IVA) di un’operazione con cui detta società trasferiva ad un ente territoriale un bene immobile per compensare un debito di natura fiscale.

Contesto normativo

Diritto dell’Unione

3 L’articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all’IVA le operazioni seguenti:

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

(...)».

4 L’articolo 9, paragrafo 1, della medesima direttiva prevede 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 Si considera «cessione di beni», ai sensi dell’articolo 14, paragrafo 1, della medesima direttiva, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

6 A termini dell’articolo 16 della direttiva IVA:

«È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all’uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell’IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell’impresa per regali di scarso valore e campioni».

Diritto polacco

7 L’articolo 2, punto 6, dell’ustawa o podatku od towarów i us?ug (legge relativa all’imposta sui beni e sui servizi), dell’11 marzo 2004, come modificata (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054; in prosieguo: la «legge sull’IVA»), dispone come segue:

«Agli effetti della presente legge si intende per “beni” i beni materiali e gli elementi che li compongono nonché tutte le forme di energia».

8 L’articolo 5, paragrafo 1, punto 1, di detta legge così recita:

«La base imponibile per l’imposta sui beni e sui servizi è costituita dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso nel territorio dello Stato».

9 L’articolo 7, paragrafo 1, della citata legge così dispone:

«Per cessione di beni, ai sensi dell’articolo 5, paragrafo 1, punto 1, s’intende il trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario (…)».

10 Ai sensi dell’articolo 15, paragrafo 1, della stessa legge:

«Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, gli enti senza personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano in modo autonomo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

11 L’articolo 15, paragrafo 2, della legge sull’IVA dispone come segue:

«Si considera attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché le professioni liberali o ad esse assimilate, anche qualora tale attività sia stata esercitata una sola volta in circostanze tali da far peraltro presumere l’intenzione di un suo esercizio frequente. Si considerano attività economiche parimenti le operazioni consistenti nello sfruttamento di beni materiali o immateriali per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

12 L’articolo 66 dell’ordynacja podatkowa del 29 agosto 1997 (codice tributario, Dz. U. del 2015, posizione 613) è redatto nei seguenti termini:

«§ 1. Un caso particolare di estinzione del debito d’imposta è il trasferimento della proprietà di un bene o di diritti patrimoniali:

1) all’erario, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati al bilancio dello Stato,

2) ad un comune, un distretto o un voivodato, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati ai bilanci dei medesimi.

§ 2. Il trasferimento avviene su richiesta del soggetto passivo:

1) nel caso previsto dal paragrafo 1, punto 1, sulla base di un contratto concluso, con il consenso del direttore dell’amministrazione fiscale competente o del direttore delle dogane competente, tra il presidente del distretto che svolge i compiti dell’amministrazione centrale e il soggetto passivo;

2) nel caso previsto dal paragrafo 1, punto 2, sulla base di un contratto concluso tra il sindaco, il presidente della città, il presidente del distretto o il maresciallo del voivodato e il soggetto passivo.

(...)

§ 4. Nei casi previsti al paragrafo 1, la data di estinzione del debito d’imposta coincide con la data del trasferimento della proprietà dei beni o dei diritti patrimoniali (…)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 La Posnania è una società di diritto polacco economicamente attiva nel settore

dell’intermediazione immobiliare. A tale titolo, essa è soggetto passivo dell’IVA. Per compensare gli arretrati dovuti per il mancato pagamento di un tributo di cui era debitrice, essa proponeva al comune di Czerwonak (Polonia; in prosieguo: il «Comune») di stipulare, ai sensi dell’articolo 66 del codice tributario, un contratto di trasferimento a detto Comune della proprietà di un terreno non edificato di cui detta società era proprietaria.

14 Tale contratto, sottoscritto il 5 febbraio 2013, determinava l’estinzione di una parte del debito d’imposta della Posnania in concomitanza con il trasferimento al Comune del diritto di proprietà su detto bene immobile.

15 La Posnania presentava al Ministro una domanda di parere in materia tributaria per determinare se, in tali circostanze, l’operazione conclusa con il Comune era soggetta all’IVA e se, di conseguenza, essa doveva emettere la relativa fattura.

16 Nella sua domanda, la Posnania argomentava che l’operazione in questione non era soggetta all’IVA sulla base della giurisprudenza del giudice del rinvio, il Naczelny S?d Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), secondo il quale il trasferimento della proprietà di un bene a favore dell’erario, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati al bilancio dello Stato, costituisce un’operazione non soggetta all’IVA.

17 Con parere in materia tributaria del 10 maggio 2013, il Ministro riteneva che, a seguito del trasferimento della proprietà del bene immobile dalla Posnania al Comune, quest’ultimo godeva di tutte le prerogative di un proprietario e, pertanto, detto trasferimento di proprietà, in compensazione di arretrati di imposte, costituiva una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, ai sensi della legislazione polacca, ed era soggetto, in linea di principio, all’IVA.

18 La Posnania proponeva ricorso dinanzi al Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia) chiedendo l’annullamento di detto parere in materia fiscale.

19 Con sentenza del 13 febbraio 2014, tale giudice accoglieva il ricorso e annullava il parere in materia fiscale di cui trattasi, considerando che l’IVA deve essere pagata in caso di trasferimento della proprietà di beni su ordine della pubblica amministrazione o per legge, a condizione che tale trasferimento abbia luogo in cambio di una contropartita. Poiché, in base al diritto polacco, tale circostanza non ricorrerebbe nel caso di specie, detto giudice decideva che il trasferimento della proprietà di un bene a favore dell’erario, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati al bilancio dello Stato, costituisce un’operazione non soggetta all’IVA.

20 Tale sentenza veniva impugnata dal Ministro con ricorso in cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

21 Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale tale giudice precisa che, pur non essendo contestata la qualità di soggetto passivo della Posnania, si pone comunque la questione se possa essere considerato come una «cessione di beni effettuata a titolo oneroso» ai sensi della direttiva IVA il trasferimento, effettuato in cambio dell’estinzione di un debito d’imposta, del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

22 A tal proposito, il medesimo giudice richiama la propria giurisprudenza secondo la quale il trasferimento della proprietà di un bene a favore dell’erario, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati al bilancio dello Stato, costituisce un’operazione non soggetta all’IVA, poiché un’imposta non costituisce una prestazione pecuniaria che può essere percepita in cambio di un’altra prestazione, avendo come caratteristica essenziale l’unilateralità.

23 In tale contesto, il Naczelny S?d Administracyjny (Corte suprema amministrativa) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il trasferimento della proprietà di un terreno (bene materiale) da parte di un soggetto passivo dell'IVA a favore:

a) dell'erario, in compensazione di arretrati d'imposta a titolo delle imposte i cui proventi sono destinati al bilancio dello Stato, o

b) di un comune, di una provincia o di un voivodato, in compensazione di arretrati di imposte i cui proventi sono destinati ai bilanci dei medesimi, con conseguente estinzione del debito d'imposta, costituisca un'operazione imponibile (una cessione di beni effettuata a titolo oneroso), ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, lettera a), e 14, paragrafo 1, della direttiva [IVA]».

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che il trasferimento della proprietà di un bene immobile, da parte di un soggetto passivo dell'IVA, a beneficio dell'erario di uno Stato membro o di un ente territoriale di tale Stato, disposto, come nella fattispecie oggetto del procedimento principale, a titolo di pagamento di un arretrato d'imposta, costituisca una cessione di beni a titolo oneroso soggetta all'IVA.

25 Occorre, anzitutto, ricordare che la direttiva IVA crea un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v. sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punto 39).

26 Ai sensi 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.

27 A norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera, in particolare, «attività economica» lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

28 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, definisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

29 Per quanto riguarda l'operazione oggetto del procedimento principale, è indubbio, in primo luogo, che il contratto concluso tra la Posnania e il Comune ha comportato il trasferimento del diritto di proprietà su un bene immobile e, in secondo luogo, che la Posnania è un soggetto passivo.

30 In terzo luogo, la condizione relativa al luogo in cui avviene la cessione del bene è incontestabilmente soddisfatta, in quanto l'operazione si è realizzata sul territorio di uno Stato membro, vale a dire in Polonia.

31 Per quanto riguarda, in quarto luogo, l'eventuale carattere oneroso dell'operazione di trasferimento della proprietà di un bene immobile ad un ente pubblico, nel caso di specie quella di un terreno ad un comune, a titolo di pagamento di un arretrato d'imposta, occorre rilevare che una cessione di beni è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della

direttiva IVA, soltanto quando tra il cedente e l’acquirente intercorra un rapporto giuridico nell’ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il prezzo riscosso dal cedente costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto (sentenze del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, EU:C:1999:203, punto 26, e del 21 novembre 2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punto 32).

32 Nel caso di specie, esiste, certamente, un rapporto giuridico tra il cedente del bene immobile e il beneficiario di quest’ultimo, simile a quello tra creditore e rispettivo debitore.

33 Tuttavia, l’obbligo di pagamento in capo al contribuente, quale titolare di un debito d’imposta, nei confronti dell’amministrazione finanziaria, quale creditore di tale debito, ha natura unilaterale, poiché il pagamento del tributo da parte di detto contribuente determina unicamente l’estinzione ex lege del debito, anche se effettuato, come nel caso di specie, attraverso la dazione di un bene immobile.

34 Un tributo costituisce, infatti, un prelievo obbligatorio effettuato d’autorità dai pubblici poteri sulle risorse delle persone assoggettate alla competenza fiscale di questi ultimi. Detto prelievo è destinato ad essere devoluto, attraverso i bilanci pubblici, a servizi di interesse generale. Un siffatto prelievo, indipendentemente dal fatto che abbia ad oggetto una somma di denaro o, come nel caso di specie, un bene materiale, non dà luogo, da parte dell’autorità pubblica, ad alcuna prestazione né, quindi, ad alcuna controprestazione da parte del soggetto passivo d’imposta.

35 Di conseguenza, non si tratta di un rapporto giuridico nell’ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni reciproche, ai sensi della giurisprudenza della Corte richiamata al precedente punto 31.

36 In tal senso, un’operazione di dazione in pagamento di un bene, che ha come obiettivo l’estinzione di un debito d’imposta, non può essere considerata un’operazione a titolo oneroso, ai sensi dell’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, e non può essere assoggettata all’IVA.

37 Si deve nondimeno aggiungere che, benché soltanto il giudice nazionale sia competente a valutare i fatti di cui al procedimento principale e a interpretare la normativa nazionale, nel contesto di un rinvio pregiudiziale, la Corte, chiamata a fornire al giudice nazionale risposte utili, è competente a fornire indicazioni, tratte dal fascicolo del procedimento principale come pure dalle osservazioni sottopostele, idonee a mettere il giudice nazionale in grado di decidere (sentenza del 24 febbraio 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punto 32).

38 Per quanto riguarda un’operazione, come quella di cui al procedimento principale, occorre osservare che non si può escludere che un soggetto passivo come la Posnania abbia già dedotto, in qualità di soggetto passivo dell’IVA, l’imposta a monte relativa al bene immobile oggetto del procedimento principale.

39 A tal proposito, come rilevato dall’avvocato generale al paragrafo 44 delle conclusioni, sussiste un rischio che il consumo finale sia esente da imposta; tale rischio è prevenuto, tuttavia, dalle disposizioni contenute nell’articolo 16 della direttiva IVA.

40 Emerge, infatti, dalla giurisprudenza della Corte che lo scopo di quest’ultima disposizione consiste nel garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall’altro, il consumatore finale che si procuri un bene dello stesso tipo (v., in tal senso, sentenza del 17 luglio 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

41 Per conseguire tale obiettivo, l’articolo 16 della direttiva IVA assimila ad una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo, il quale lo destina al proprio uso privato o all’uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell’IVA (sentenza del 17 luglio 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, punto 24).

42 Alla luce delle summenzionate considerazioni, si deve rispondere alla questione posta che l’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l’articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il trasferimento della proprietà di un bene immobile, da parte di un soggetto passivo dell’IVA, a beneficio dell’erario di uno Stato membro o di un ente territoriale di tale Stato, disposto, come quello oggetto del procedimento principale, a titolo di pagamento di un arretrato d’imposta, non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso soggetta all’IVA.

Sulle spese

43 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l’articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che il trasferimento della proprietà di un bene immobile, da parte di un soggetto passivo d’imposta sul valore aggiunto, a beneficio dell’erario di uno Stato membro o di un ente territoriale di tale Stato, disposto, come quello oggetto del procedimento principale, a titolo di pagamento di un arretrato d’imposta, non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso soggetta all’imposta sul valore aggiunto.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.