

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

9 luglio 2015 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articoli 2, punto 1, e 4, paragrafo 1 – Assoggettamento – Transazioni immobiliari – Vendita di terreni inclusi nel patrimonio privato di una persona fisica esercente la professione di imprenditore autonomo – Soggetto passivo che agisce in quanto tale»

Nella causa C-331/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Vrhovno sodišče (Slovenia), con decisione del 12 giugno 2014, pervenuta in cancelleria l'8 luglio 2014, nel procedimento

**Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma**

contro

**Republika Slovenija,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J. C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma, da B. Ozimek, odvetnica;
- per il governo sloveno, da A. Grum, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e B. Rous Demiri, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2, punto 1, e 4, paragrafo 1, della 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «Sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma (Petar Kezi?, persona fisica esercente la professione di imprenditore autonomo sotto la denominazione «Trgovina Prizma») alla Republika Slovenija, rappresentata dal Ministrstvo za finance (Ministero delle Finanze), in merito all'assoggettamento della vendita di terreni all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

3 L'articolo 2 della Sesta direttiva prevede quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva è così formulato:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

### *Il diritto sloveno*

5 La Sesta direttiva è stata trasposta nell'ordinamento sloveno mediante la legge in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, n. 89/98, pag. 8433), la quale prevede, all'articolo 3, paragrafo 1, che siano assoggettate all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio della Repubblica di Slovenia da un soggetto passivo nell'ambito della sua attività economica.

6 Ai sensi dell'articolo 27 di tale legge, il trasferimento di diritti immobiliari è esentato dall'IVA, fatta eccezione per la prima cessione del diritto di proprietà o del potere di disposizione su immobili di nuova costruzione.

## **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

7 Il sig. Kezi? è registrato, dall'anno 1995, quale imprenditore autonomo esercente la sua professione in qualità di persona fisica sotto la denominazione commerciale «Trgovina Prizma».

8 Risulta dalla decisione di rinvio che, tra il 1998 e il 2002, il sig. Kezi? ha proceduto all'acquisto, non in qualità di imprenditore autonomo ma a titolo privato, di sette parcelle di terreno. Egli ha acquistato due di queste parcelle da una persona fisica, nel corso degli anni 1998 e 2000, mentre le altre cinque parcelle le ha acquistate da una società commerciale, nel corso degli anni 2001 e 2002. Il sig. Kezi? non ha dovuto pagare l'IVA in occasione di queste diverse acquisizioni.

9 Tra il 2001 e il 2003, il sig. Kezi? ha ottenuto le autorizzazioni amministrative necessarie per la costruzione di un centro commerciale sulle sette parcelle summenzionate. Successivamente, quale imprenditore autonomo, egli ha fatto avviare i lavori di costruzione nel mese di maggio 2003.

10 Nel giugno 2003, il sig. Kezi? ha conferito nel patrimonio della sua impresa le cinque parcelle acquistate per ultime, sulla scorta del valore stimato da un esperto giudiziario. Per contro, egli ha mantenuto le restanti due parcelle nel proprio patrimonio privato (in prosieguo: i «terreni controversi»).

11 Nel corso dell'anno 2004, il sig. Kezi? ha venduto a due società commerciali il centro commerciale e le sette parcelle di terreno sul quale tale centro era stato costruito. Egli ha più precisamente venduto, da un lato, quale imprenditore autonomo, con fatturazione agli acquirenti dell'IVA a valle, una parte del centro commerciale e le cinque parcelle sulle quali tale parte era stata costruita e, dall'altro lato, quale persona fisica privata, i terreni controversi nonché l'altra parte del centro commerciale edificata su questi ultimi, ma in questo caso senza fatturare l'IVA a valle.

12 Con provvedimento in data 26 ottobre 2004, l'autorità tributaria competente, ritenendo che la vendita dei terreni controversi rientrasse nell'attività economica esercitata dal sig. Kezi? in qualità di imprenditore autonomo, gli ha chiesto di pagare l'IVA relativa a tale vendita.

13 Il 18 luglio 2007 il Ministero delle Finanze ha respinto perché infondato il ricorso proposto dal sig. Kezi? contro detto provvedimento.

14 L'Upravno sodiš?e (Tribunale amministrativo) ha confermato tale decisione, e il Vrhovno sodiš?e (Corte suprema), con sentenza in data 25 maggio 2011, ha respinto il ricorso per cassazione proposto dal sig. Kezi?. Tale sentenza è stata però annullata dall'Ustavno sodiš?e (Corte costituzionale), che, con decisione in data 21 novembre 2013, ha rinviato la causa dinanzi al Vrhovno sodiš?e per una nuova decisione.

15 Il giudice del rinvio ritiene che la controversia dinanzi ad esso pendente implichi la necessità di stabilire le condizioni alle quali la Sesta direttiva consente ad un soggetto passivo di escludere dal sistema dell'IVA i beni da lui utilizzati nell'esercizio della sua attività economica.

16 Sulla scorta di tali fatti, il Vrhovno sodiš?e ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni di cui agli articoli 2, punto 1, e 4, paragrafo 1, della Sesta direttiva debbano essere interpretate nel senso che, in circostanze quali quelle di cui alla presente fattispecie – in cui una persona acquista dei terreni in veste di persona fisica, senza vedersi addebitare a monte in tale contesto alcuna IVA, e poi su tali terreni costruisce come imprenditore autonomo un centro commerciale, indi iscrive tra le immobilizzazioni della sua impresa sulla base delle norme contabili nazionali soltanto una parte dei terreni sui quali costruisce il centro commerciale, per poi vendere

tale centro insieme a tutti i terreni al committente dell'opera costruita –, occorre considerare che tale persona, già per il fatto di non iscrivere dei terreni tra le immobilizzazioni della sua impresa, non include tali terreni nel sistema dell'IVA e dunque non è, all'atto della vendita degli stessi, un soggetto passivo obbligato ad addebitare e poi a versare l'IVA applicata a valle».

### **Sulla questione pregiudiziale**

17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 2, punto 1, e 4, paragrafo 1, della Sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo ha acquistato delle parcelle di terreno, alcune delle quali sono state incluse nel suo patrimonio privato ed altre nel patrimonio della sua impresa, e sull'insieme delle quali egli ha fatto costruire, nella sua qualità di soggetto passivo, un centro commerciale che ha poi venduto insieme alle parcelle di terreno sulle quali tale costruzione è stata edificata, la vendita delle parcelle di terreno che erano incluse nel patrimonio privato di detto soggetto passivo deve essere assoggettata all'IVA.

18 Risulta dal tenore letterale dell'articolo 2, punto 1, della Sesta direttiva che un soggetto passivo deve agire «in quanto tale» affinché un'operazione possa essere assoggettata all'IVA. Per contro, un soggetto passivo che realizzi un'operazione a titolo privato non agisce in quanto soggetto passivo e tale operazione non ricade nella sfera di applicazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punti da 16 a 18, e Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punto 24).

19 Occorre altresì ricordare che, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, la nozione di «soggetto passivo» viene definita in relazione con quella di «attività economica», la quale, a norma dell'articolo 4, paragrafo 2, della Sesta direttiva, comprende tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, e segnatamente le operazioni che comportano lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenza S?aby e a., C?180/10 e C?181/10, EU:C:2011:589, punti 43 e 44).

20 Inoltre, in caso di utilizzazione di un bene di investimento per fini sia professionali che privati, l'interessato può, a sua scelta, ai fini dell'IVA, includere integralmente tale bene nel patrimonio della sua impresa, oppure conservarlo integralmente nel suo patrimonio privato escludendolo così del tutto dal sistema dell'IVA, od anche conferirlo nella sua impresa soltanto in misura pari all'utilizzazione professionale effettiva (v. sentenza Charles e Charles?Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, punto 23). Pertanto, un bene siffatto può essere escluso dal sistema dell'IVA anche se viene utilizzato parzialmente per i bisogni dell'attività economica del soggetto passivo, il quale però, in tal caso, si vede privato di qualsiasi diritto a effettuare detrazioni d'imposta (v. sentenza Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punto 27).

21 Inoltre, un soggetto passivo che venda un bene siffatto, di cui aveva scelto di riservare una parte al proprio uso privato, non agisce, per quanto riguarda la vendita di questa parte, in qualità di soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punto 24). Egli però, durante tutto il periodo nel quale detiene il bene in questione, deve manifestare l'intenzione di conservarne una parte nel suo patrimonio privato (sentenza Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punto 21).

22 Tuttavia, dalla giurisprudenza summenzionata non può dedursi che la vendita, da parte di un soggetto passivo, di un terreno che egli aveva incluso nel suo patrimonio privato non sia assoggettata all'IVA in ragione di questa sola circostanza. Infatti, dal momento che le operazioni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo sono in linea di principio assoggettate all'IVA qualora costui abbia agito in quanto soggetto passivo, è altresì necessario, oltre all'inclusione nel

suddetto patrimonio privato, che la vendita in questione venga effettuata dal soggetto passivo interessato non nell'ambito dell'esercizio della sua attività economica, bensì in quello della gestione e dell'amministrazione del suo patrimonio privato.

23 A questo proposito, è senz'altro vero che il semplice esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare non può essere considerato, di per sé stesso, come costituente un'attività economica (v., in tal senso, sentenza Slaby e a., C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 36). Inoltre, da questo punto di vista, il fatto che l'oggetto della vendita sia stato acquistato dal soggetto passivo mediante le sue risorse personali non può avere un effetto determinante.

24 Per contro, a proposito della vendita di un terreno edificabile, la Corte ha già precisato che costituisce un criterio di valutazione pertinente il fatto che l'interessato abbia intrapreso attivamente iniziative di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli impiegati da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della Sesta direttiva, quali, in particolare, la realizzazione su tali terreni di lavori di viabilità nonché il ricorso a provati strumenti di commercializzazione (v., in tal senso, sentenza Saby e a., C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punti 39 e 40). Infatti, simili iniziative non si iscrivono di norma nell'ambito della gestione di un patrimonio personale, cosicché la vendita di un terreno destinato alla costruzione in un'ipotesi siffatta non può essere considerata come il semplice esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare (v., in tal senso, sentenza Saby e a., C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 41).

25 Per quanto riguarda le circostanze menzionate dal giudice del rinvio, e segnatamente, in primo luogo, il fatto che l'acquisto delle sette parcelle di terreno da parte del sig. Kezi? è avvenuto in un lasso di tempo relativamente breve, tra il 1998 e il 2002, in secondo luogo, il fatto che dette parcelle costituivano, congiuntamente, una condizione necessaria per la costruzione, a partire dal mese di maggio 2003, di un centro commerciale, e, in terzo luogo, il fatto che il sig. Kezi? ha realizzato lavori di ripristino, sui terreni controversi, per una somma superiore a EUR 48 000, occorre rilevare come tali circostanze siano idonee a rivelare che la vendita dei terreni controversi non rientra nel semplice esercizio, da parte del sig. Kezi?, del suo diritto di proprietà, bensì si iscrive in realtà nell'ambito della sua attività economica di imprenditore.

26 Occorre aggiungere che nessuno degli elementi del fascicolo presentato alla Corte consente di spiegare le ragioni per le quali la vendita dei terreni controversi dovrebbe essere considerata come un atto di amministrazione del patrimonio privato e dovrebbe, a tale titolo, essere distinta dalla vendita delle altre parcelle del terreno sulle quali il sig. Kezi? ha fatto erigere un centro commerciale nell'ambito della sua attività economica di imprenditore.

27 Date tali circostanze, e fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio, deve ritenersi che il sig. Kezi? abbia agito quale soggetto passivo sottoposto all'IVA in occasione della vendita dei terreni controversi, sicché tale operazione avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta suddetta.

28 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 2, punto 1, e 4, paragrafo 1, della Sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, nelle quali un soggetto passivo ha acquistato delle parcelle di terreno, alcune delle quali sono state incluse nel suo patrimonio privato ed altre nel patrimonio della sua impresa, e sull'insieme delle quali egli ha fatto costruire, nella sua qualità di soggetto passivo, un centro commerciale che ha poi venduto insieme alle parcelle di terreno sulle quali tale costruzione è stata edificata, la vendita delle parcelle di terreno che erano incluse nel patrimonio privato di tale soggetto passivo deve essere assoggettata all'IVA, dato che il predetto soggetto passivo ha, in occasione di questa operazione, agito in quanto tale.

### **Sulle spese**

29 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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:

**Gli articoli 2, punto 1, e 4, paragrafo 1, della 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, devono essere interpretati nel senso che, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, nelle quali un soggetto passivo ha acquistato delle parcelle di terreno, alcune delle quali sono state incluse nel suo patrimonio privato ed altre nel patrimonio della sua impresa, e sull'insieme delle quali egli ha fatto costruire, nella sua qualità di soggetto passivo, un centro commerciale che ha poi venduto insieme alle parcelle di terreno sulle quali tale costruzione è stata edificata, la vendita delle parcelle di terreno che erano incluse nel patrimonio privato di tale soggetto passivo deve essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto, dato che il predetto soggetto passivo ha, in occasione di questa operazione, agito in quanto tale.**

Firme

\* Lingua processuale: lo sloveno.