SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

15 settembre 2011 *

Nei procedimenti riuniti C-180/10 e C-181/10,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia) con decisioni 9 marzo 2010, pervenute in cancelleria il 9 aprile 2010, nelle cause

Jarosław Słaby

contro

Minister Finansów (C-180/10),

e

Emilian Kuć,

* Lingua processuale: il polacco.

Halina Jeziorska-Kuć

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues, presidente di Sezione, dai sigg. A. Arabadjiev (relatore), U. Lõhmus, A. Ó Caoimh e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig. A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Kuć e la sig.ra Jeziorska-Kuć, dal sig. W. Modzelewski, radca prawny;

— per il governo polacco, dal sig. M. Szpunar, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra K. Herrmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 aprile 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 novembre 2006, 2006/38/CE (GU L 363, pag. 129; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché degli artt. 9, n. 1, 16 e 295, n. 1, punto 3, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 19 dicembre 2006, 2006/138/CE (GU L 384, pag. 92; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie tra, da una parte, il sig. Słaby ed il Minister Finansów (Ministro delle Finanze) (causa C-180/10), e, dall'altra, il sig. Kuć e la sig.ra Jeziorska-Kuć (in prosieguo: i «coniugi Kuć») ed il Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direttore dell'amministrazione finanziaria di

Varsavia) (causa C-181/10) con riguardo alla questione se le cessioni di vari terreni destinati alla costruzione dovessero essere assoggettate all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La direttiva IVA, conformemente ai suoi artt. 411 e 413, ha abrogato e sostituito, a partire dal 1º gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva. Secondo i «considerando» primo e terzo, la rifusione della sesta direttiva era necessaria per presentare le disposizioni in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'IVA in modo chiaro e razionale, rielaborandone la struttura e l'esposizione senza tuttavia apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali. Le disposizioni della direttiva 2006/112 sono quindi sostanzialmente identiche alle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva.

4 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. a), della direttiva IVA, che riprende, in sostanza, i termini dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, «[s]ono 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».

5 L'art. 9, n. 1, della direttiva IVA, redatto in termini sostanzialmente analoghi a quelli dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, dispone 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».

6 L'art. 12, nn. 1 e 2, della direttiva IVA, che riprende in sostanza il tenore letterale dell'art. 4, n. 3, della sesta direttiva, contiene le seguenti disposizioni:

«1. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

(…)

b) la cessione di un terreno edificabile

(…)

3. Ai fini del paragrafo 1, lett. b), si considerano "terreni edificabili" i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

7 L'art. 16, primo comma, della direttiva IVA, corrispondente in sostanza all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, recita come segue:

«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».

8 L'art. 295, n. 1, punti 1 e 3, della direttiva IVA definisce, alla stregua dell'art. 25, n. 2, primo e terzo trattino, della sesta direttiva, un «produttore agricolo», ai fini del capitolo 2 del titolo XII, come il «soggetto passivo che svolge la sua attività nell'ambito di un'azienda agricola, silvicola o ittica» e un «agricoltore forfettario» come il «produttore agricolo cui si applica il regime forfettario di cui [al presente] capo».

9 L'art. 296, n. 1, della direttiva IVA, al quale corrispnde l'art. 25, n. 1, della sesta direttiva, dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono applicare ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA o, eventualmente, al regime speciale di cui al capo 1 crei difficoltà, un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori forfettari, conformemente al presente capo».

La normativa nazionale

10 Ai sensi dell'art. 15, nn. 1, 2, 4 e 5, della legge 11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«1. Sono considerati come soggetti passivi persone giuridiche, enti organizzati senza personalità giuridica nonché persone fisiche che esercitano in modo indipendente una delle attività economiche di cui al n. 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Si considera attività economica ogni attività in qualità di produttori, commercianti o prestatori di servizi, ivi comprese le attività estrattive ed agricole, nonché le professioni liberali o assimilate, anche quando tale attività sia stata intrapresa una sola volta in circostanze che indicano l'intenzione di esercitare frequentemente l'attività stessa. Per attività economica si intende parimenti un'attività consistente nello sfruttamento di beni materiali o immateriali e giuridici con carattere di stabilità a fine di lucro.

(…)

4. Nel caso di persone fisiche, che esercitano esclusivamente un'attività aziendale nel settore agricolo, silvicolo o della pesca, sono considerate quali soggetti passivi le persone che hanno compilato una dichiarazione di iscrizione come menzionata all'art. 96, n. 1.

5. Il disposto del n. 4 si applica mutatis mutandis alle persone fisiche che esercitano esclusivamente un'attività agricola in circostanze diverse da quelle menzionate al suddetto paragrafo».

11 Ai sensi dell'art. 43, n. 1, punti 3 e 9, della legge sull'IVA:

«1. Sono esenti dall'imposta:

(…)

3) la cessione di prodotti della propria attività agricola, effettuata da un agricoltore forfettario nonché la prestazione di servizi agricoli da parte di un agricoltore forfettario;

(…)

9) la cessione di beni immobili non edificati diversi dai terreni edificabili e dai terreni destinati ad una costruzione».

Cause principali e questioni pregiudiziali

Il procedimento C-180/10

12 Il sig. Słaby ha acquistato nel 1996, quale persona fisica non esercente un'attività economica, un terreno classificato, conformemente al piano regolatore comunale in vigore all'epoca, come zona agricola. Egli ha utilizzato il suddetto terreno ai fini dell'esercizio di un'attivitrà agricola tra il 1996 ed il 1998, cessando l'attività stessa nel 1999.

13 Nel 1997 il piano regolatore di cui trattasi è stato modificato e da allora in poi il terreno di cui trattasi è destinato alla costruzione di residenze per le vacanze. In seguito a tale modifica, il sig. Słaby ha suddiviso il terreno in 64 lotti che, a partire dal 2000, ha iniziato a vendere progressivamente a persone fisiche.

14 Il 17 settembre 2007 il sig. Słaby ha chiesto al Minister Finansów un'interpretazione scritta della normativa fiscale sul punto se, secondo il criterio di cui all'art. 15, n. 1, della legge sull'IVA, la suddivisione di un terreno in lotti, seguita dalla cessione dei medesimi a diversi acquirenti, debba considerarsi come operazione soggetta all'IVA.

15 Nell'interpretazione scritta della normativa fiscale del 13 dicembre 2007, il Minister Finansów ha indicato che le suddette operazioni costituivano un'attività economica, poiché l'operatore agricolo è, alla luce della legge sull'IVA, un soggetto che esercita un'attività economica, mentre l'estensione e la portata delle operazioni contemplate nonché il fatto di suddividere il terreno in lotti denotavano l'intenzione del sig. Słaby di procedere a vendite ripetitive.

16 Il sig. Słaby ha presentato un ricorso avverso la suddetta interpretazione. Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie ha disatteso l'interpretazione del Minister Finansów, dichiarando che dal contesto fattuale della fattispecie non risultava che il sig. Słaby esercitasse o intendesse esercitare un'attività economica nel settore delle transazioni immobiliari, bensì che esercitava un'attività agricola, all'epoca non soggetta all'IVA. Secondo tale giudice, niente permette di stabilire che il terreno è stato acquistato con l'intenzione di rivenderlo, dato che il terreno è stato acquistato ai fini di un'attività agricola ed a tal fine è stato sfruttato. La suddivisione e la vendita dei lotti erano la conseguenza di una modifica del piano regolatore locale non imputabile al sig. Słaby. Pertanto, ad avviso del medesimo giudice, il ricorrente nella causa principale non ha operato quale commerciante al momento dell'acquisto del terreno in questione.

17 Il Minister Finansów ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio. Egli fa valere che il terreno in parola, in quanto è stato acquistato a fini di produzione agricola, non era stato utilizzato esclusivamente per le esigenze personali del sig. Słaby, ma era destinato alla sua azienda agricola ed era conseguentemente al servizio di un'attività economica.

18 Dati tali elementi, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una persona fisica la quale ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico e, successivamente, tenendo conto di una modifica dei piani regolatori locali, sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di tale persona, ha posto fine all'attività stessa ed ha riconvertito il bene in bene privato, l'ha suddiviso in lotti (terreni destinati a residenze per vacanze) e ne ha intrapreso la vendita, debba conseguentemente essere considerata soggetto passivo dell'IVA, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della direttiva IVA nonché dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva 77/388/CEE, e debba quindi assolvere l'IVA, in ragione dell'esercizio di un'attività commerciale».

Il procedimento C-181/10

19 I coniugi Kuć sono proprietari, dal 1996, di un'azienda agricola acquistata come fondo rustico senza diritti di edificazione. Essi hanno utilizzato il suddetto terreno, sino alla fine del 2006, per le esigenze di un'attività agricola, cioè l'allevamento di cavalli, ed in seguito la coltivazione del foraggio per i loro animali.

20 Dopo aver ricevuto, nel 2004, un'interpretazione dell'amministrazione fiscale, i coniugi Kuć si sono fatti registrare quali soggetti passivi dell'IVA benché, a loro avviso, la loro azienda rientri nel patrimonio personale.

21 In seguito ad una modifica del piano regolatore locale secondo cui il terreno in parola era da allora in poi destinato alla costruzione di edifici residenziali e di servizi, essi hanno cominciato a vendere, in maniera occasionale e non organizzata, determinate parti della loro azienda. Tali cessioni erano soggette all'IVA.

22 Secondo i coniugi Kuć, le suddette cessioni non dovevano essere assoggettate all'IVA, in quanto si riferivano al loro patrimonio personale. Essi hanno chiesto al direttore dell'amministrazione fiscale competente per Wołomin un'interpretazione scritta al riguardo. Nel suo rescritto fiscale del 13 giugno 2008, il suddetto direttore ha considerato che la vendita dei terreni costituiva una cessione di beni a titolo oneroso soggetta all'IVA. Tale interpretazione è stata confermata dal Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

23 I coniugi Kuć hanno proposto un ricorso avverso tale interpretazione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Secondo quest'ultimo, le cessioni dei terreni destinati alla costruzione di cui trattasi devono essere assoggettate all'IVA per il motivo, da un lato, che i suddetti terreni facevano parte dell'impresa agricola dei coniugi Kuć e, dall'altro, che questi ultimi hanno proceduto alle alienazioni in parola quali commercianti. Entrambe le circostanze giustificherebbero, indipendentemente l'una dall'altra, l'assoggettamento delle suddette transazioni all'IVA.

24 Il Naczelny Sąd Administracyjny, dinanzi al quale i coniugi Kuć hanno interposto ricorso per cassazione, osserva anzitutto che questi ultimi fruivano, in quanto agricoltori, del regime forfettario di imposizione dell'IVA. Di conseguenza, tale giudice si chiede se la vendita del terreni in parola possa considerarsi quale cessione di beni provenienti dal loro patrimonio personale, quando l'acquisto dei suddetti terreni non

ha dato luogo ad una detrazione dell'IVA. Esso sottolinea peraltro che gli stessi terreni sono stati utilizzati non soltanto per fornire prodotti agricoli, ma anche per le necessità private dell'agricoltore e dei membri della sua famiglia.

25 Alla luce di quanto precede, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se ad un agricoltore forfettario ai sensi dell'art. 295, n. 1, punto 3, della direttiva [IVA], il quale procede alla vendita di lotti, usati in precedenza per la sua attività agricola, destinati dal piano regolatore del comune alla costruzione di edifici residenziali e di servizi, ma acquistati come terreni agricoli (esenti da IVA), sia applicabile l'art. 16 di tale direttiva, a norma del quale la destinazione di beni della propria impresa da parte di un soggetto passivo al proprio uso privato o a fini estranei alla sua impresa è assimilata a una cessione a titolo oneroso solo quando tali beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

2) [In caso di soluzione positiva], se un agricoltore forfettario ai sensi dell'art. 295, n. 1, punto 3, della direttiva [IVA], il quale vende lotti di terreno precedentemente usati per la sua attività agricola, destinati dal piano regolatore del comune alla costruzione di edifici residenziali e di servizi, e che, tuttavia, sono stati acquistati come terreni agricoli (esenti da IVA), debba considerarsi quale soggetto passivo dell'imposta, obbligato ad assolvere l'IVA, a titolo della vendita in parola, in forza del regime normale».

Sulle questioni pregiudiziali

26 Con le questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza alla Corte se una persona fisica che ha esercitato un'attività

agricola su un fondo rustico, acquistato in esenzione dall'IVA e riconvertito, in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di tale persona, in terreno destinato alla costruzione, debba considerarsi soggettata all'IVA allorché intraprende di vendere il suddetto fondo. Inoltre il giudice del rinvio chiede se, in circostanze siffatte, un «agricoltore forfettario» ai sensi dell'art. 295, n. 1, punto 3, della direttiva IVA debba considerarsi quale soggetto passivo obbligato ad assolvere l'IVA conformemente al regime normale e se sia applicabile nei suoi confronti l'art. 16 della stessa direttiva.

27 Si deve precisare, in via preliminare, che dalle cause principali emerge che una parte delle vendite si riferisce ad un periodo di imposizione precedente all'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea. Orbene, la Corte è competente ad interpretare il diritto dell'Unione soltanto, per quanto attiene alla sua applicazione in un nuovo Stato membro, a decorrere dalla data di adesione di quest'ultimo all'Unione europea (v., segnatamente, ordinanza 6 marzo 2007, causa C-168/06, Ceramika Paradyż, punto 22). Le considerazioni che seguono si riferiscono quindi unicamente alle operazioni effettuate dopo la data di adesione della Repubblica di Polonia all'Unione.

28 È del pari necessario rilevare che le controversie nelle cause principali riguardano un periodo nel corso del quale la sesta direttiva e la direttiva IVA furono successivamente applicabili. Non occorre tuttavia, ai fini della soluzione delle questioni pregiudiziali, procedere ad un distinzione tra le disposizioni risultanti dalle suddette direttive, poiché si deve ritenere che queste ultime abbiano una portata sostanzialmente identica per le esigenze dell'interpretazione che la Corte sarà indotta a fornire nella presente causa.

29 Quanto al merito, emerge dalle decisioni di rinvio che i fondi rustici di cui alle cause principali sono stati riconvertiti, in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà del sig. Słaby e dei coniugi Kuć, in terreni destinati alla costruzione.

30 L'art. 12, n. 1, della direttiva IVA permette agli Stati membri di considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva IVA, ed in particolare un'unica cessione di un terreno edificabile.

31 Il governo polacco sostiene di essere ricorso alla possibilità offertagli dalla disposizione in parola, introducendo nella propria normativa nazionale l'art. 15, n. 2, della legge sull'IVA, a norma del quale «si considera attività economica ogni attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, anche quando tale attività sia stata intrapresa una sola volta in circostanze che indicano l'intenzione di esercitare frequentemente l'attività stessa (…)».

32 Non risulta però dalle decisioni di rinvio, né peraltro dal tenore letterale del suddetto art. 15, n. 2, della legge sull'IVA, se la Repubblica di Polonia abbia effettivamente fatto uso dell'art. 12, n. 1, della direttiva IVA, punto che spetta al giudice nazionale verificare.

33 È opportuno sottolineare in proposito che quest'ultima disposizione prevede una facoltà e non un obbligo per gli Stati membri. Ne consegue che, per poter beneficiare della facoltà prevista da tale disposizione, gli Stati membri sono tenuti ad operare la scelta di avvalersene (v., per analogia, sentenza 4 giugno 2009, causa C-102/08, SALIX Gründstücks-Vermietungsgesellschaft, Racc. pag. I-4629, punti 51 e 52).

34 Secondo la costante giurisprudenza della Corte, per la trasposizione di una direttiva nel diritto interno non è necessario che le disposizioni di questa vengano riprese in modo formale e testuale in una norma di legge espressa e specifica e può essere sufficiente un quadro giuridico generale, purché esso garantisca effettivamente la piena

applicazione della direttiva in modo sufficientemente chiaro e preciso (v., per analogia, sentenza SALIX Gründstücks-Vermietungsgesellschaft, cit., punto 40).

35 Se il giudice nazionale constata che lo Stato membro in questione ha fatto uso dell'autorizzazione prevista all'art. 12, n. 1, della direttiva IVA, la cessione di un terreno edificabile deve considerarsi soggetta all'IVA in virtù della legislazione nazionale, a prescindere dal carattere permanente dell'operazione o dalla questione se la persona che ha effettuato la cessione eserciti un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, nei limiti in cui l'operazione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare.

36 Risulta in proposito dalla giurisprudenza che non si può considerare che il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare costituisca, di per sé, un'attività economica (v. sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94, Wellcome Trust, Racc. pag. I-3013, punto 32).

37 Occorre precisare che il numero e l'ampiezza delle vendite realizzate nel caso di specie non sono di per sé determinanti. Come già dichiarato dalla Corte, l'ampiezza delle vendite non può costituire un criterio di distinzione, fra le attività di un investitore privato, che si collocano al di fuori del campo di applicazione della direttiva, e quelle di un investitore le cui operazioni costituiscono un'attività economica. La Corte ha rilevato che anche ingenti vendite possono essere effettuate da investitori privati (v., in tal senso, sentenza Wellcome Trust, cit., punto 37).

38 Parimenti il fatto che, preliminarmente alla cessione, l'interessato abbia proceduto alla suddivisione in lotti del terreno al fine di trarne un miglior prezzo globale non è, da solo, determinante, come non lo sono neppure la durata delle suddette operazioni o l'entità degli introiti risultanti dalle medesime. Infatti, il complesso di tali circostanze potrebbe iscriversi nell'ambito della gestione del patrimonio personale dell'interessato.

39 Ciò non si verifica tuttavia quando l'interessato intraprende iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi ai sensi dell'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva IVA.

40 Siffatte iniziative attive possono consistere, segnatamente, nella realizzazione sui terreni in parola di lavori di viabilità, nonché nella messa in opera di mezzi riconosciuti di commercializzazione.

41 Poiché tali iniziative non si iscrivono di norma nell'ambito della gestione di un patrimonio personale, la cessione di un terreno destinato alla costruzione non può considerarsi, in un'ipotesi siffatta, come il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare.

42 Qualora il giudice del rinvio constatasse che la Repubblica di Polonia non si è avvalsa della facoltà prevista all'art. 12, n. 1, della direttiva IVA, sarebbe necessario esaminare se l'operazione di cui trattasi nella causa principale sia imponibile a norma dell'art. 9, n. 1, della direttiva IVA.

43 Secondo la formulazione dell'art. 4, n. 1, della stessa direttiva, la nozione di soggetto passivo viene definita con riferimento alla nozione di attività economica. Infatti, è l'esistenza di una siffatta attività che giustifica la qualifica di soggetto passivo (v. sentenza 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. I-1599, punto 19).

44 Si deve ricordare al riguardo che la nozione di «attività economica» è definita all'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva IVA come comprensiva di ogni attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi e, in particolare, delle operazioni

comportanti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

45 Secondo la costante giurisprudenza, il mero acquisto e la mera vendita di un bene non possono costituire uno sfruttamento di un bene volto alla produzione di introiti di carattere stabile, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della direttiva IVA, dal momento che l'unico reddito risultante da tali operazioni sia costituito dall'eventuale profitto all'atto della vendita del bene stesso. Infatti, in linea di principio, tali operazioni non possono costituire, di per sé, attività economiche ai sensi della stessa direttiva (v sentenze 29 aprile 2004, causa C-77/01, EDM, Racc. pag. I-4295, punto 58, e 21 ottobre 2004, causa C-8/03, BBL, Racc. pag. I-10157, punto 39).

46 I criteri enunciati ai punti 37-41 della presente sentenza sono applicabili.

47 Quanto all'art. 16 della direttiva IVA, occorre precisare che quest'ultimo è applicabile, come risulta dal suo tenore letterale, quando il bene in questione o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA. Emerge in proposito dalle decisioni di rinvio che i ricorrenti nelle cause principali hanno acquistato i terreni di cui trattasi in esenzione dall'IVA. L'acquisto dei suddetti terreni non ha quindi potuto dar luogo ad alcuna detrazione dell'IVA. Ne consegue che il suddetto art. 16 non è applicabile in una situazione come quelle di cui alle cause principali.

48 Peraltro, la circostanza che i ricorrenti nella causa principale di cui al procedimento C-181/10 si siano fatti registrare quali soggetti passivi dell'IVA assoggettati al regime forfettario in ragione della loro attività agricola è irrilevante tenuto conto delle considerazioni precedenti. Infatti, come fanno giustamente valere il governo polacco e

la Commissione europea, le operazioni diverse dalla cessione di prodotti agricoli e dalla fornitura di prestazioni di servizi agricoli, ai sensi dell'art. 299, n. 1, della direttiva IVA, effettuate dall'agricoltore forfettario nell'ambito dell'azienda agricola restano soggette al regime generale della sesta direttiva (v. sentenze 15 luglio 2004, causa C-321/02, Harbs, Racc. pag. I-7101, punti 31 e 36, nonché 26 maggio 2005, causa C-43/04, Stadt Sundern, Racc. pag. I-4491, punto 20).

49 Alla luce di quanto precede, le questioni sollevate devono essere risolte nel senso che la cessione di un terreno destinato alla costruzione deve considerarsi soggetta all'IVA a norma della legislazione nazionale di uno Stato membro se tale Stato ha fatto uso della facoltà prevista all'art. 12, n. 1, della direttiva IVA, indipendentemente dal carattere stabile dell'operazione o dalla questione se la persona che ha effettuato la cessione eserciti un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, nei limiti in cui l'operaztione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare.

50 Una persona fisica che ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico riconvertito, in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di questa persona, in terreno destinato alla costruzione non può essere ritenuta soggetta all'IVA ai sensi degli artt. 9, n. 1, e 12, n. 1, della direttiva IVA, quando essa intraprende di vendere il suddetto fondo rustico, se tali vendite si iscrivono nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa.

51 Se viceversa tale persona intraprende, ai fini della realizzazione delle suddette vendite, iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi ai sensi dell'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva IVA, tale persona deve essere

considerata come esercente un'«attività economica» ai sensi del suddetto articolo e deve conseguentemente essere ritenuta soggetta all'IVA.

52 Il fatto che la stessa persona sia un «agricoltore forfettario» ai sensi dell'art. 295, n. 1, punto 3, della direttiva IVA è al riguardo irrilevante.

Sulle spese

53 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:

La cessione di un terreno destinato alla costruzione deve considerarsi soggetta all'imposta sul valore aggiunto a norma della legislazione nazionale di uno Stato membro se tale Stato ha fatto uso della facoltà prevista all'art. 12, n. 1, della direttiva 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva del Consiglio 19 dicembre 2006, 2006/138/CE, indipendentemente dal carattere stabile dell'operazione o dalla questione se la persona che ha effettuato la cessione eserciti un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, nei limiti in cui

l'operazione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare.

Una persona fisica che ha esercitato un'attività agricola su un fondo rustico riconvertito, in seguito ad una modifica dei pieni regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di questa persona, in terreno destinato alla costruzione non può essere ritenuta soggetta all'IVA ai sensi degli artt. 9, n. 1, e 12, n. 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2006/138, quando essa intraprende la vendita del suddetto fondo rustico, se tali vendite si iscrivono nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa.

Se viceversa tale persona intraprende, ai fini della realizzazione delle suddette vendite, iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi ai sensi dell'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2006/138, tale persona deve essere considerata come esercente un'«attività economica» ai sensi del suddetto articolo e deve conseguentemente essere ritenuta soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

Il fatto che la stessa persona sia un «agricoltore forfettario» ai sensi dell'art. 295, n. 1, punto 3, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2006/138, è al riguardo irrilevante.

Firme