Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ATHANASIOS RANTOS
presentate il 20 maggio 2021 [1]

Causa C-299/20

Icade Promotion SAS, già Icade Promotion Logement SAS
contro
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Regime d'imposizione sul margine – Ambito di applicazione – Cessioni di immobili e di terreni edificabili acquistati ai fini della rivendita – Soggetto passivo che non ha avuto diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto degli immobili – Rivendita soggetta a IVA – Nozione di "terreni edificabili"»

I. Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale s'inserisce nell'ambito di una controversia che contrappone la società Icade Promotion SAS (in prosieguo: la «ricorrente») all'amministrazione tributaria francese [e, più precisamente, al ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministero dell'Azione e dei Conti pubblici, Francia)] con riferimento al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta dalla ricorrente su una serie di vendite di terreni edificabili a privati effettuate nel corso del 2007 e del 2008.

2. Tale domanda verte sull'interpretazione dell'articolo 392 della direttiva 2006/112/CE [2] (in prosieguo: la «direttiva IVA»), che istituisce un regime di imposizione sul margine in deroga al regime di diritto comune, che prevede un'imposizione sul prezzo di vendita.

3. Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se il regime derogatorio dell'imposizione sul margine, previsto all'articolo 392 della direttiva IVA, si applichi a determinate operazioni relative a terreni per le quali il soggetto passivo non ha avuto diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto, ove detti terreni siano rivenduti come terreni edificabili previa suddivisione in lotti e realizzazione di opere di urbanizzazione.

4. La presente controversia solleva una problematica inedita che condurrà la Corte a precisare le condizioni di applicazione del regime d'imposizione sul margine in un caso del tutto particolare, interpretando i termini chiave dell'articolo 392 della direttiva IVA.

[1] Lingua originale: il francese.

[2] Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva IVA

5. L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«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'articolo 12 della direttiva di cui trattasi stabilisce quanto segue:

«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:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile.

2. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

Gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla trasformazione di edifici, nonché il concetto di suolo pertinente.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima cessione, oppure quello del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva cessione, purché tali periodi non superino rispettivamente cinque e due anni.

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

7. Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva di cui trattasi:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

8. L'articolo 135 della medesima direttiva così dispone:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

(...)».

9. A norma dell'articolo 137, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni seguenti:

(...)

b) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diverse da quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

c) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

(...)».

10. Al titolo XIII della direttiva de qua, dal titolo «Deroghe», il capo 1, intitolato «Deroghe applicabili fino all'introduzione del regime definitivo», comprende l'articolo 392, che dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono prevedere che, per le cessioni di fabbricati e di terreni edificabili acquistati per la rivendita da un soggetto passivo che non ha avuto diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto, la base imponibile sia costituita dalla differenza fra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto».

2. Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013

11. Il regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi [3] (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione») ha previsto l'inserimento nel testo di quest'ultimo regolamento di un articolo 13 ter, che stabilisce quanto segue:

«Ai fini dell'applicazione della direttiva [IVA], sono considerati "beni immobili":

(...)

[3] GU 2013, L 284, pag. 1.

b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;

(...)».

12. L'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione così dispone:

«1. I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva [IVA] comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:

a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene.

2. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare:

(...)

d) l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;

(...)».

B. Diritto francese

13. L'articolo 257 del code général des impôts (codice generale delle imposte), nella versione applicabile alla controversia principale, così dispone:

«Sono altresì soggetti all'imposta sul valore aggiunto:

(...)

6° Fermo restando quanto disposto dal paragrafo 7:

a) Le operazioni che hanno ad oggetto beni immobili (...) e il cui risultato deve essere inserito nella base imponibile dell'imposta sui redditi a titolo di proventi industriali e commerciali;

(...)

7° Le operazioni che concorrono alla realizzazione o alla cessione di beni immobili.

Tali operazioni sono imponibili anche se hanno natura non commerciale.

1. Si tratta in particolare delle seguenti operazioni:

a) Le vendite (...) di terreni edificabili (...);

Sono in particolare oggetto del primo comma i terreni in relazione ai quali, entro quattro anni dalla data dell'atto in cui risulta l'operazione, l'acquirente (...) ottiene l'autorizzazione edilizia o l'autorizzazione a realizzare le opere di urbanizzazione o inizia i lavori necessari alla costruzione di un immobile o di un gruppo di immobili o alla costruzione di nuovi locali sopraelevati.

Tali disposizioni non si applicano ai terreni acquistati da persone fisiche allo scopo di costruire immobili destinati da tali persone ad uso abitativo.

(...)

b) Le vendite di immobili (...)».

14. Ai sensi dell'articolo 268 del codice generale delle imposte:

«Per quanto riguarda le operazioni di cui al paragrafo 6 dell'articolo 257, la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto è costituita dalla differenza tra:

a) da un lato, il prezzo dichiarato e gli oneri che si aggiungono a questo, o il valore venale del bene se superiore al prezzo aumentato degli oneri;

b) dall'altro, (...)

   – (...) le somme versate dal cedente a qualsiasi titolo per l'acquisto del bene;

(...)».

15. L'articolo 231, paragrafo 1, dell'allegato II del codice generale delle imposte, le cui disposizioni sono riprese, dal 1º gennaio 2008, all'articolo 206, IV, paragrafo 2, punto 9, di detto allegato, così dispone:

«Le persone indicate all'articolo 257, [paragrafo 6], del codice generale delle imposte non possono detrarre l'imposta che ha gravato sul prezzo di acquisto o sul costo di costruzione degli immobili (...)».

III. Fatti e procedimento principale

16. Nell'ambito della sua attività di lottizzante, la ricorrente ha acquistato terreni non attrezzati da persone che non sono soggetti passivi a fini IVA (privati o enti locali) [4]. Detti acquisti non sono stati pertanto assoggettati all'IVA.

17. In un primo momento, dopo aver suddiviso detti terreni in lotti e proceduto a lavori di installazione di varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni), nel corso del 2007 e del 2008 la ricorrente vendeva i lotti così urbanizzati a persone fisiche, in quanto terreni edificabili, allo scopo di edificarvi immobili ad uso abitativo. La ricorrente assoggettava le cessioni dei terreni edificabili, compiute tra il 1º gennaio 2007 e il 31 dicembre 2008, al regime dell'IVA sul margine in forza delle disposizioni all'epoca previste all'articolo 257, paragrafo 6, e all'articolo 268 del codice generale delle imposte.

[4] La data dell'acquisto iniziale di detti terreni non figura né nella domanda di pronuncia pregiudiziale né nelle osservazioni delle parti nel procedimento principale.

18. In un secondo momento, la ricorrente chiedeva all'amministrazione tributaria il rimborso di detta IVA sul margine assolta, pari a EUR 2 826 814 per l'anno 2007 e a EUR 2 369 881 per l'anno 2008. A tale riguardo, essa contestava la posizione assunta da detta amministrazione secondo cui la cessione dei terreni di cui trattasi doveva essere assoggettata al regime dell'IVA sul margine. La ricorrente aveva infatti interesse a rientrare nel regime di diritto comune dell'IVA sul prezzo della vendita poiché, in base alla normativa nazionale in vigore alla data dei fatti oggetto del procedimento principale, le cessioni di terreni edificabili a privati al fine dell'edificazione di immobili ad uso abitativo erano esenti dall'IVA. Per contro, detta normativa vietava la detrazione dell'IVA gravante sugli acquisti di beni immobili la cui rivendita rientrava nel regime dell'IVA calcolata sul margine.

19. A seguito del rigetto della sua richiesta da parte dell'amministrazione tributaria, la ricorrente presentava un ricorso dinanzi al tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia), che veniva respinto con sentenza del 27 aprile 2012.

20. Con sentenza del 18 luglio 2014, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles, Francia) respingeva una prima volta l'appello proposto dalla ricorrente.

21. Tuttavia, in data 28 dicembre 2016, detta sentenza veniva annullata parzialmente dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) e la causa veniva rinviata dinanzi alla cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) che, con una seconda sentenza del 19 ottobre 2017, respingeva nel merito l'appello proposto dalla ricorrente.

22. Quest'ultima proponeva quindi, avverso detta seconda sentenza, ricorso in cassazione dinanzi al Conseil d'État (Consiglio di Stato).

23. La ricorrente afferma di aver effettuato acquisti di terreni non edificati fuori dall'ambito di applicazione dell'IVA, al fine di rivenderli non edificati e di aver poi suddiviso i terreni acquistati in lotti e realizzato lavori di installazione di una serie di reti a servizio di questi ultimi, prima di procedere alla loro cessione a persone fisiche, come terreni edificabili, allo scopo di edificarvi immobili destinati ad uso abitativo.

24. La ricorrente contesta l'applicazione, alle vendite così realizzate, del regime dell'IVA sul margine ai sensi del combinato disposto dell'articolo 257, paragrafo 6, e dell'articolo 268 del codice generale delle imposte, eccependo che una siffatta applicazione non sarebbe conforme all'articolo 392 della direttiva IVA, per due ordini di ragioni.

25. In primo luogo, a parere della ricorrente, l'articolo 392 di detta direttiva autorizza gli Stati membri ad assoggettare le cessioni di terreni edificabili a un regime d'imposizione sul margine solo se il soggetto passivo che realizza tali cessioni aveva versato l'IVA all'atto dell'acquisto dei terreni, pur non avendo il diritto di portarla in detrazione.

26. Tuttavia, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) avrebbe stabilito che l'assenza del «diritto a detrazione» all'atto dell'acquisto, di cui dall'articolo 392 della direttiva IVA, riguarda unicamente i casi in cui l'acquisto non è stato assoggettato all'IVA.

27. In secondo luogo, a parere della ricorrente, l'articolo 392 della direttiva IVA autorizza gli Stati membri ad assoggettare le cessioni di terreni edificabili a un regime d'imposizione sul margine solo se il soggetto passivo che realizza siffatte cessioni si limita ad acquistare e rivendere detti terreni nello stato in cui si trovano. Così, l'articolo 392 di detta direttiva non si applicherebbe a operazioni di vendita di terreni edificabili che siano stati sottoposti, dopo l'acquisto, a interventi di trasformazione.

28. A tale riguardo, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) avrebbe stabilito che la menzione, nell'articolo 392 della suddetta direttiva, delle cessioni di terreni edificabili «acquistati per la rivendita» non ha né per oggetto, né per effetto di escludere gli acquisti di terreni non edificati poi rivenduti come terreni edificabili.

IV. Questioni pregiudiziali

29. Ciò premesso, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 392 della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che esso circoscrive l'applicazione del regime dell'imposizione sul margine alle operazioni di cessione di immobili il cui acquisto sia stato assoggettato all'[IVA] senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre tale imposta. O se esso consenta di applicare tale regime alle operazioni di cessione di immobili il cui acquisto non sia stato assoggettato a tale imposta, o perché tale acquisto non rientra nel campo di applicazione della stessa, o perché, pur rientrandovi, ne è esente.

2) Se l'articolo 392 della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che esso esclude l'applicazione del regime d'imposizione sul margine ad operazioni di cessione di terreni edificabili nelle due seguenti ipotesi:

– quando tali terreni, acquistati come non edificati, siano divenuti, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili;

– quando tali terreni siano stati oggetto, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, di modifiche delle loro caratteristiche, quali la loro suddivisione in lotti o la realizzazione di opere che permettano di collegarli a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni)».

30. Le parti nel procedimento principale propongono di rispondere alla prima questione pregiudiziale come segue.

– La ricorrente propone alla Corte di dichiarare che l'applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA è circoscritta ai casi in cui il soggetto passivo-rivenditore si è fatto carico all'atto del suo acquisto di un'IVA non recuperabile. Essa afferma che, alla luce della condizione prevista nell'articolo 392 di detta direttiva, a norma della quale il regime dell'IVA sul margine presuppone che il soggetto passivo «non [abbia] avuto diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto», detto regime di imposizione dei beni immobili troverebbe applicazione solo laddove il soggetto passivo-rivenditore si è fatto carico dell'IVA all'atto dell'acquisto senza poterla detrarre. Per contro, l'applicazione di detto regime dovrebbe essere esclusa quando

l'acquisto è stato assoggettato a un'IVA che il soggetto passivo-rivenditore ha potuto detrarre oppure quando l'acquisto non è stato assoggettato all'IVA.

– Secondo il governo francese, l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che consente l'applicazione del regime d'imposizione sul margine a operazioni di cessione di terreni edificabili sia quando il loro acquisto è stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarla, sia quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA, vuoi perché detta operazione non ricadeva nel campo di applicazione di tale imposta, vuoi perché, pur rientrandovi, ne era esentata.

31. Per quanto attiene alla prima sottoquestione della seconda questione pregiudiziale, le parti nel procedimento principale propongono di rispondere come segue.

– La ricorrente sostiene che ai fini dell'applicazione del regime dell'IVA sul margine occorre che l'acquisto compiuto dal soggetto passivo-rivenditore riguardi un terreno già qualificato come terreno edificabile dalla normativa tributaria al momento del suo acquisto.

– Secondo il governo francese, l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che consente l'applicazione del regime d'imposizione sul margine a operazioni di cessione di terreni edificabili quando detti terreni sono stati acquistati non edificati dal soggetto passivo-rivenditore.

32. Per quanto attiene alla seconda sottoquestione della seconda questione pregiudiziale, le parti nel procedimento principale propongono di rispondere come segue:

– La ricorrente non vede ostacoli all'applicazione del regime dell'IVA sul margine nel caso di una suddivisione per lotti di un terreno edificabile che non sia accompagnata dall'ottenimento della concessione edilizia o dell'autorizzazione a realizzare le opere di urbanizzazione o, ancora, dalla realizzazione di opere di urbanizzazione del terreno da parte del venditore. Per contro, essa ritiene che l'applicazione dell'IVA sul margine debba essere esclusa in caso di realizzazione di lavori che consentono il collegamento del terreno a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni) poiché tali lavori, essendo incorporati al suolo, andrebbero considerati come costruzioni.

– Secondo il governo francese, l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che consente l'applicazione del regime d'imposizione sul margine alle operazioni di cessione di terreni edificabili quando, tra l'acquisto e la loro rivendita da parte del soggetto passivo, tali terreni sono stati oggetto di modifiche delle proprie caratteristiche, come la suddivisione in lotti o la realizzazione di opere di urbanizzazione che consentono il loro collegamento alla rete stradale e alle diverse reti.

33. La Commissione europea, che ha proposto di rispondere congiuntamente alle due questioni sollevate dal giudice del rinvio, ritiene che il regime derogatorio dell'imposizione sul margine di cui all'articolo 392 della direttiva IVA non si applichi alla rivendita di un terreno, acquistato senza applicazione dell'IVA, che è stato suddiviso in lotti per i quali sono state realizzate opere che ne consentono il collegamento a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni).

V. Analisi

A. Osservazioni preliminari

34. In via preliminare, occorre osservare che la Corte non ha ancora avuto occasione di pronunciarsi sull'interpretazione dell'articolo 392 della direttiva IVA.

35. In base alle informazioni fornite dalla Commissione, sembrerebbe altresì che solo la Repubblica francese si sia avvalsa delle disposizioni dell'articolo 392 della direttiva IVA e abbia esercitato la facoltà di prevedere un regime derogatorio di imposizione sul margine, mentre gli altri Stati membri non avrebbero optato per tale regime.

36. Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede se il regime derogatorio dell'imposizione sul margine previsto all'articolo 392 della direttiva IVA si applichi a determinate operazioni riguardanti terreni per i quali il soggetto passivo non ha avuto diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto, se detti terreni sono rivenduti come terreni edificabili previa suddivisione in lotti e realizzazione di opere di urbanizzazione.

37. Spetta quindi alla Corte interpretare, da una parte, la nozione di «diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto» e, dall'altra, quella di beni «acquistati per la rivendita» ai sensi dell'articolo 392 della direttiva IVA.

38. Prima di procedere a un'analisi più approfondita dei termini chiave della disposizione di cui trattasi, mi sembra importante indicare preliminarmente che, a mio parere, la controversia vertente sulla transazione immobiliare alla base della domanda di pronuncia pregiudiziale nella presente causa non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA. Infatti, l'acquisto di un terreno non edificato, che non è assoggettato all'IVA, seguito (dalla realizzazione di lavori e) dalla sua rivendita come terreno edificabile si colloca al di fuori dell'ambito di applicazione del regime derogatorio dell'imposizione sul margine. Quest'ultimo sembra infatti riguardare soltanto taluni casi particolari di terreni edificabili e fabbricati acquistati per la rivendita, per i quali l'IVA è stata assolta a monte senza essere poi portata in detrazione, diversamente dai terreni non edificati che sono espressamente esentati da detta imposta in forza della direttiva IVA.

39. L'analisi che segue mira a corroborare l'osservazione che precede sulla base di un'interpretazione letterale, sistematica e teleologica dell'articolo 392 della direttiva IVA al fine di consentire alla Corte di fornire una risposta utile al giudice del rinvio.

B. Sulla prima questione pregiudiziale

40. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se l'articolo 392 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che consente l'applicazione del regime d'imposizione sul margine a operazioni di cessione di terreni edificabili sia quando il loro acquisto è stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre detta imposta, sia quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA, vuoi perché detta operazione non rientrava nel campo di applicazione di tale imposta, vuoi perché, pur rientrandovi, ne era esente.

1. Sull'interpretazione letterale dell'espressione «diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto»

41. La ricorrente afferma che il regime d'imposizione sul margine dei beni immobili troverebbe applicazione solo laddove il soggetto passivo-rivenditore abbia assolto l'IVA all'atto dell'acquisto, senza poterla detrarre. Per contro, secondo la ricorrente, l'applicazione di detto regime dovrebbe essere esclusa quando l'acquisto è stato assoggettato a un'IVA che il soggetto passivo-rivenditore ha potuto detrarre oppure quando detto acquisto non è stato assoggettato all'IVA.

42. L'interpretazione della ricorrente si fonda, in particolare, sulla versione in lingua inglese dell'articolo 392 della direttiva IVA, che si riferisce specificamente alla «non detraibilità dell'IVA» sull'acquisto [5], per concludere che detto articolo riguarda solo il caso in cui l'acquirente ha effettivamente sopportato in un primo momento tale imposta senza poterla poi portare in detrazione.

43. Dal canto suo, il governo francese ritiene che occorra fondarsi sull'interpretazione letterale della versione in lingua francese dell'articolo 392 della direttiva IVA, che non si riferisce in alcun modo all'IVA gravante sulla cessione di terreni destinati alla rivendita. Pertanto, a parere di detto governo, la formulazione impiegata nella versione in lingua francese («droit à déduction à l'occasion de l'acquisition») può in effetti ricomprendere sia un caso in cui la cessione non era assoggettata a detta imposta (con conseguente assenza di un diritto a detrazione) sia un caso in cui, al contrario, la vendita iniziare era soggetta all'IVA ma il soggetto passivo non aveva il diritto di portarla in detrazione.

44. La lettura delle diverse versioni linguistiche dell'articolo 392 della direttiva IVA mostra in effetti divergenze nella terminologia impiegata che possono sollevare problemi interpretativi. Infatti, la versione in lingua francese di detta disposizione si riferisce unicamente all'assenza del «diritto a detrazione», senza precisare se l'assenza di detto diritto sia dovuta semplicemente al fatto che la transazione iniziale non era assoggettata all'IVA o che lo era senza però consentire una successiva detrazione [6]. Tuttavia, la versione in lingua inglese della disposizione di cui trattasi si riferisce specificamente all'«IVA sull'acquisto» (o «sopportata all'atto dell'acquisto») precisando che «non era detraibile» («*the VAT on the purchase was not deductible*»), lasciando così pochi dubbi quanto al fatto che la cessione di detti terreni debba, in linea di principio, essere assoggettata all'IVA [7].

45. Alla luce delle divergenze riscontrate nelle diverse versioni linguistiche dell'articolo 392 della direttiva IVA, occorre rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, la formulazione di una disposizione del diritto dell'Unione usata in una delle versioni linguistiche non può fungere da unico fondamento per l'interpretazione di tale disposizione ovvero vedersi riconosciuta priorità rispetto alle altre versioni linguistiche [8].

[5] La versione in lingua inglese dell'articolo 392 della direttiva IVA è formulata come segue: «Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price» (il corsivo è mio).

[6] Questa formulazione è ripresa anche in altre versioni linguistiche dell'articolo 392 della direttiva IVA, comprese le versioni nelle lingue spagnola («no haya tenido derecho a deducción»), tedesca («kein Recht auf Vorsteuerabzug»), greca («δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά»), italiana («non ha avuto diritto alla detrazione») e neerlandese («geen recht op aftrek»).

[7] Questa formulazione è ripresa anche in altre versioni linguistiche dell'articolo 392 della direttiva IVA, comprese le versioni nelle lingue bulgara («за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане»), ungherese («nem volt adólevonásra jogosult»), polacca («który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu»), rumena («care nu a fost deductibilă IVA la cumpărare») e finlandese («ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta»).

[8] V. sentenza del 12 settembre 2019, A e a. (C-347/17, EU:C:2019:720, punto 38 e giurisprudenza citata).

46. Occorre altresì ricordare che, in caso di difformità tra le versioni linguistiche di un testo dell'Unione, la disposizione di cui è causa deve essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte [9].

2. Sull'interpretazione sistematica dell'espressione «diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto»

47. Secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, la genesi di una disposizione di diritto dell'Unione può fornire elementi pertinenti per la sua interpretazione [10]. Occorre quindi soffermarsi sul contesto esistente all'atto dell'adozione della direttiva IVA per esaminare se vi siano elementi che consentono di chiarirne il contenuto e di agevolarne l'interpretazione.

48. A tale riguardo, la Commissione sostiene che, conformemente all'interpretazione da essa data dell'articolo 392 della direttiva IVA nel corso del 1992, il regime dell'IVA sul margine deve essere applicato ai terreni acquistati senza applicazione di detta imposta.

49. Più nello specifico, la Commissione sottolinea di aver precisato nella propria relazione al Consiglio dell'Unione europea [11] sulle disposizioni transitorie, per quanto attiene alla deroga di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera f), della sesta direttiva 77/388/CEE [12], che «[q]uesto articolo consente agli Stati membri di considerare come base imponibile dell'[IVA] la differenza fra il prezzo d'acquisto e il prezzo di vendita di fabbricati o di terreni edificabili acquistati per la rivendita da parte di un soggetto passivo non avente diritto alla [detrazione] all'atto dell'acquisto. La deroga interessa quindi i soggetti passivi che effettuano la compravendita di fabbricati non di nuova costruzione o di terreni il cui acquisto non rientrava nel campo d'applicazione dell'[IVA]».

50. Secondo la Commissione, tale interpretazione corrisponderebbe anche alla logica illustrata nella motivazione della sesta direttiva IVA, che è stata abrogata dalla direttiva IVA, secondo cui la base imponibile ridotta potrebbe essere applicata nel caso in cui un bene, già assoggettato all'IVA a titolo definitivo (ad esempio, un immobile ad uso abitativo, «consumato» in forza della sua prima occupazione) è successivamente reintrodotto nel «circuito commerciale» e assoggettato nuovamente all'IVA. Così, per tener conto di questa nuova commercializzazione dell'immobile che comporterebbe un onere fiscale eccessivo a carico del commercio immobiliare, si sarebbe reso necessario discostarsi dall'imposizione secondo i principi generali e prevedere la possibilità per gli Stati membri di determinare la base imponibile dell'IVA mediante una detrazione «dall'imponibile» [13].

51. Benché l'interpretazione sistematica dell'articolo 392 della direttiva IVA sembri in effetti rivelare le intenzioni del legislatore dell'Unione quanto all'ambito di applicazione del regime derogatorio dell'imposizione sul margine, ritengo che, limitando la mia analisi a questa sola interpretazione, rischierei di fornire una risposta parziale e incompleta alla questione

9 V., in tal senso, sentenza dell'8 ottobre 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) e United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, punto 46 e giurisprudenza citata).

10 V. sentenza del 12 dicembre 2019, G.S. e V.G. (Minaccia per l'ordine pubblico) (C-381/18 e C-382/18, EU:C:2019:1072, punto 55 e giurisprudenza citata).

11 Relazione sulle disposizioni transitorie derivanti dall'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388/CEE, dell'articolo 1, [paragrafo] 1, della [18ª] direttiva 89/465/CEE, presentata conformemente all'articolo 3 della [18ª] direttiva del Consiglio del 18 luglio 1989 [SEC (92) 1006 def.].

12 Direttiva 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 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»).

13 Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [COM(1973) 950 def.].

pregiudiziale sollevata. Ritengo quindi che il regime derogatorio dell'imposizione sul margine non debba applicarsi unicamente alla fattispecie considerata dalla Commissione sulla base dell'interpretazione sistematica, vale a dire all'acquisto seguito da una rivendita di un terreno edificabile acquistato senza IVA da parte di un soggetto passivo che commercializza un siffatto bene, ma che debba applicarsi anche nel caso in cui il soggetto passivo-rivenditore ha sopportato l'IVA all'atto dell'acquisto, senza poterla detrarre. L'interpretazione teleologica dell'espressione «diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto» che vado ora ad affrontare conferma tale posizione, consentendo nel contempo di fornire al giudice del rinvio una risposta completa.

3. Sull'interpretazione teleologica dell'espressione «diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto»

a) L'imposizione sul margine come regime derogatorio al regime di diritto comune di imposizione delle cessioni di «terreni edificabili» sulla base del loro prezzo di vendita

52. Prima di procedere all'analisi dettagliata della direttiva IVA e del suo articolo 392, mi sembra necessario stabilire che detta direttiva è intesa a trovare applicazione a terreni come quelli controversi nella presente causa.

53. In primo luogo, occorre ricordare che il regime dell'IVA sul margine previsto all'articolo 392 della direttiva IVA costituisce un regime derogatorio al principio sancito nell'articolo 73 della suddetta direttiva, a norma del quale l'IVA è calcolata sulla base della prestazione ottenuta, vale a dire il prezzo di vendita.

54. La cessione di un terreno edificabile effettuata da un soggetto passivo è pertanto, in linea di principio, assoggettata all'IVA secondo il regime di diritto comune, in forza dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA, oppure, in deroga, per gli Stati membri che hanno previsto tale facoltà, secondo il regime d'imposizione sul margine di cui all'articolo 392 di detta direttiva.

55. Quest'ultima disposizione consente agli Stati membri di prevedere un regime d'imposizione sul margine (e non sul prezzo di vendita in linea con il regime di diritto comune) nell'ambito del quale la base imponibile è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto.

56. Trattandosi di una deroga al principio generale della direttiva IVA secondo cui l'IVA deve essere riscossa in linea di principio sul prezzo praticato tra le parti, occorre interpretare l'articolo 392 di detta direttiva in maniera restrittiva, senza tuttavia privarlo della sua sostanza [14].

57. In secondo luogo, si deve altresì sottolineare che la direttiva IVA prevede una distinzione chiara tra le cessioni di terreni edificabili che (al pari degli immobili) ricadono nel regime di diritto comune e sono assoggettate all'IVA, da una parte, e le cessioni di terreni non edificati, che sono esentate da detta imposta, dall'altra [15].

58. Così, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA, si considerano «terreni edificabili», ai fini del paragrafo 1, lettera b), di detto articolo, i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri. Questi ultimi, nel definire i terreni che debbono essere considerati

[14] V., per analogia, sentenze del 29 novembre 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punti 22 e 23), e del 5 settembre 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 32).

[15] V., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punto 30 e giurisprudenza citata).

«terreni edificabili», sono tenuti a rispettare l'obiettivo perseguito dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), di detta direttiva, che mira ad esentare dall'IVA solo le cessioni di terreni non edificati che non sono destinati a supportare un fabbricato [16].

59. Il margine di discrezionalità degli Stati membri nella definizione della nozione di «terreno edificabile» è limitato anche dalla portata della nozione di «fabbricato», definita in modo molto ampio dal legislatore dell'Unione all'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, come comprendente «qualsiasi costruzione incorporata al suolo» [17].

60. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo che la volontà del legislatore dell'Unione fosse di riservare l'esenzione dall'imposta alla sola cessione di terreni non edificati e di assoggettare tutte le cessioni di terreni edificabili compiute a titolo oneroso da un soggetto passivo all'IVA, calcolata o sul prezzo di vendita, conformemente al regime di diritto comune, o sul margine a norma del regime derogatorio.

b) Sull'interpretazione dell'espressione «diritto alla detrazione» alla luce dell'obiettivo della neutralità fiscale perseguito dalla direttiva IVA

61. Sia il governo francese sia la ricorrente sottolineano che la direttiva IVA mira segnatamente a garantire il principio della neutralità fiscale e che l'articolo 392 di detta direttiva dovrebbe essere interpretato alla luce di esso. Tuttavia, le parti interessate sembrano interpretare in modo diverso tale principio.

62. Occorre anzitutto ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, il principio della neutralità fiscale osta, da una parte, a che cessioni di beni di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, nonché, dall'altra, a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA [18].

63. Secondo la ricorrente, l'assoggettamento all'IVA sul margine è un'applicazione del principio della neutralità di detta imposta, diretta a compensare un'IVA residua non detraibile. Questa deroga si giustificherebbe quindi al fine di evitare una doppia imposizione, vale a dire l'assoggettamento ad imposta su un prezzo che comprende l'IVA assolta sull'acquisto del terreno che il soggetto passivo-rivenditore non ha potuto portare in detrazione. Al fine di attenuare questa IVA residua e di evitare che l'imposta sia calcolata sulla base di un prezzo di vendita comprendente l'IVA sull'acquisto del terreno non portata in detrazione, l'articolo 392 della direttiva IVA consentirebbe di assoggettare a imposizione il solo margine, vale a dire la differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto, il margine essendo così diminuito dell'IVA non recuperata all'atto dell'acquisto, e ciò nell'ottica di ristabilire la neutralità dell'imposta. La ricorrente ritiene che, qualora un'impresa non abbia potuto detrarre l'IVA che resta incorporata nel prezzo di acquisto, l'imposizione calcolata sull'intero prezzo di vendita da essa ottenuto con la cessione di detto terreno implicherebbe una doppia imposizione.

[16] V., in tal senso, sentenze del 17 gennaio 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punto 30), e del 4 settembre 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punto 53).

[17] V. sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punto 54).

[18] V. sentenza del 17 gennaio 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punto 31 e giurisprudenza citata).

64. Al contrario, a parere della ricorrente, alla luce dell'obiettivo riconosciuto al regime dell'IVA sul margine, nulla giustifica una sua applicazione alla vendita di un terreno il cui acquisto non era assoggettato all'IVA o, se del caso, quando l'IVA è stata recuperata. In un tal caso, secondo la ricorrente, il soggetto passivo-rivenditore beneficerebbe di un vantaggio finanziario e competitivo ingiustificato, a danno dell'erario.

65. Dal canto suo, il governo francese sostiene che l'interpretazione proposta dalla ricorrente non tiene conto, da una parte, del principio della neutralità fiscale, e, dall'altra, delle principali caratteristiche dell'IVA [19]. Infatti, al fine di garantire la neutralità dell'IVA, l'attuazione di dette caratteristiche principali comporterebbe la previsione di regimi particolari per determinati beni specifici che, dopo essere stati oggetto di un primo consumo finale, sono reintegrati in un processo economico di produzione o di distribuzione nell'ottica di un loro secondo consumo finale.

66. Il governo francese afferma che, in tali casi, un'imposizione calcolata sull'intero prezzo di vendita al termine di detto primo consumo porterebbe, in mancanza di una possibilità di detrazione, a ricomprendere nella base imponibile non soltanto un prezzo già gravato dall'onere dell'IVA definitiva, ma anche l'importo di detto stesso onere. Ciò significherebbe anche che l'onere definitivo dell'IVA dipenderebbe dal ciclo economico, segnatamente, dal numero di consumi finali successivi e dai prezzi così versati, in violazione dell'obiettivo di neutralità perseguito.

67. Questa interpretazione è ripresa anche dalla Commissione, che si fonda sulla motivazione della sesta direttiva IVA citata nei paragrafi da 48 a 50 delle presenti conclusioni.

68. A mio avviso, alla luce delle intenzioni del legislatore dell'Unione, la base imponibile ridotta prevista dal regime dell'IVA sul margine è applicabile anzitutto nel caso in cui un bene il cui acquisto non rientrava nel campo di applicazione dell'IVA (ad esempio, gli immobili ad uso abitativo, beni «consumati» in forza della loro prima occupazione) è successivamente reintrodotto nel «circuito commerciale» e assoggettato nuovamente all'IVA.

69. Osservo altresì che un'interpretazione siffatta è conforme alla giurisprudenza della Corte in materia di tassazione dei beni di occasione, che sono soggetti a un regime analogo a quello oggetto del procedimento principale. La Corte ha così stabilito che tassare, per l'interezza del suo prezzo, la cessione di un bene d'occasione da parte di un soggetto passivo-rivenditore, allorché il prezzo al quale quest'ultimo ha acquistato detto bene incorpora un importo di IVA assolto a monte da una persona che non ha potuto portarlo in detrazione (come il soggetto passivo-rivenditore) produrrebbe in effetti una doppia imposizione [20].

[19] Come ricorda il governo francese, le principali caratteristiche dell'IVA sono, in primis, l'applicazione generale dell'IVA alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, in secondo luogo, la proporzionalità del suo importo al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti, in terzo luogo, la riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza e, in quarto luogo, la detraibilità dall'IVA dovuta degli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale (v. sentenza del 12 giugno 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, punto 23).

[20] V. sentenza del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, punto 48). V., in tal senso, sentenze del 1º aprile 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punto 25), e dell'8 dicembre 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punto 38).

70. Una siffatta interpretazione consente altresì di assicurare l'applicazione del principio della neutralità fiscale in conformità alla giurisprudenza della Corte, garantendo nel contempo che le cessioni di beni di uno stesso tipo, che si trovano in concorrenza tra di loro, non siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, e che operatori economici che effettuano le stesse operazioni non subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA [21].

71. Così, da una parte, non tutti gli acquisti di terreni edificabili compiuti da un soggetto passivo per la loro rivendita, ai sensi dell'articolo 392 della direttiva IVA, sono necessariamente assoggettati all'IVA. L'acquisto di un terreno edificabile non è assoggettato all'IVA, ad esempio, quando il suo venditore iniziale è un privato che si limita a gestire il proprio patrimonio personale, vale a dire a esercitare il suo diritto di proprietà senza che detta cessione si inserisca nel quadro dello svolgimento, da parte dell'interessato, di una qualche attività economica [22].

72. Dall'altra, ritenere che l'articolo 392 della direttiva IVA debba essere interpretato unicamente nel senso che riserva l'applicazione del regime d'imposizione sul margine alle sole cessioni di terreni edificabili il cui acquisto sia stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre detta imposta, ed escludere così l'applicazione di tale regime quando l'acquisto di cui trattasi non è stato assoggettato all'IVA (nel caso di un reinserimento di detti terreni in un processo economico nell'ottica di un loro secondo consumo), comporterebbe che cessioni di beni simili, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, e gli operatori economici che le effettuano siano trattati diversamente dal punto di vista dell'IVA. Infatti, di queste cessioni di terreni edificabili tra loro simili, solo le prime sarebbero assoggettate al regime di imposizione sul margine, mentre le seconde sarebbero assoggettate al regime dell'IVA di diritto comune.

73. Osservo altresì che, malgrado le analogie che la sua modalità di calcolo presenta con altre imposte sui redditi immobiliari – come l'imposta sulla plusvalenza immobiliare [23] – presenti in numerosi Stati membri, il regime dell'IVA sul margine di cui all'articolo 392 della direttiva IVA non subordina l'assoggettamento all'imposta a una specifica durata della detenzione di detto bene. Orbene, ritengo che un siffatto criterio consentirebbe, da una parte, di delimitare in modo chiaro e preciso il campo di applicazione di detto regime derogatorio e, dall'altra, di garantire una sua applicazione uniforme e trasparente a tutti gli attori economici coinvolti nelle operazioni oggetto di detto articolo.

74. Alla luce di quanto precede, mi sembra evidente che il regime dell'IVA sul margine trova applicazione nella fattispecie menzionata dal governo francese e dalla Commissione in cui l'acquisto di un terreno edificabile o di un immobile per la rivendita non è assoggettato all'IVA, mentre il prezzo di acquisto corrisposto dal soggetto passivo-rivenditore incorpora in realtà un importo a titolo di IVA, non detraibile, che è stato assolto a monte dal venditore iniziale (non soggetto passivo).

75. Seguendo il ragionamento sviluppato ai paragrafi da 70 a 72 delle presenti conclusioni, ritengo che l'articolo 392 della direttiva IVA debba applicarsi anche nel caso citato dalla ricorrente, in cui un soggetto passivo acquista un terreno edificabile in regime di diritto comune dell'IVA senza

[21] V. paragrafo 62 delle presenti conclusioni.

[22] Sentenza del 15 settembre 2011, Slaby e a. (C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 50).

[23] V., in particolare, articoli 150 U e 150 VD del codice generale delle imposte; articolo 90, punto 10, del code des impôts sur les revenus 1992 (codice delle imposte sui redditi del 1992, Belgio), e articolo 41, paragrafo 5, del kodikas forologias isodimatos [codice dell'imposta sui redditi, Grecia, N. 4172/2013, legge 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013) come modificata dalla legge 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)].

poter, per un qualsiasi motivo, detrarre l'IVA a monte prima di rivendere detto terreno. L'applicazione del regime dell'IVA sul margine in una siffatta ipotesi consentirebbe anch'essa di rispettare il principio della neutralità fiscale, evitando una doppia imposizione.

76. Tuttavia, né l'interpretazione letterale né l'interpretazione sistematica e teleologica possono giustificare l'applicazione di questo regime derogatorio a terreni non edificati che, nella specie, sono interamente esentati dall'IVA. Così, né un acquisto isolato, né acquisti successivi di terreno(i) non edificato(i) possono essere assoggettati all'IVA.

77. Ne consegue che la rivendita di un siffatto terreno non potrebbe implicare alcun rischio di doppia imposizione nemmeno qualora il terreno sia divenuto, nel frattempo, «imponibile» quale terreno edificabile. Parimenti, vista la loro esenzione dall'IVA, i terreni non edificati non possono essere oggetto di «consumo finale» ai sensi della direttiva IVA, cosicché non si pone la questione della loro «reintroduzione» nel circuito commerciale. Così, in queste due fattispecie, non ricorre il caso di un'IVA «che resta incorporata» in un siffatto bene in ragione di un'eventuale imposizione anteriore.

78. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo che, in un caso come quello oggetto del procedimento principale, la vendita di terreni edificabili che erano in precedenza terreni non edificati debba rientrare nel regime di diritto comune dell'IVA calcolata sul prezzo di vendita ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA, e non nel regime derogatorio dell'articolo 392 di detta direttiva.

79. Per concludere, mi sembra che l'applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA debba essere riservata ai fabbricati e ai terreni edificabili acquistati per la rivendita nelle due seguenti ipotesi: quando il loro acquisto è stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre detta imposta, o quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA, perché detta operazione non ricadeva nel suo campo di applicazione, anche se il prezzo versato dal soggetto passivo-rivenditore per acquistare detti beni ricomprende un importo a titolo di IVA assolta a monte dal venditore iniziale (non soggetto passivo).

80. Una siffatta interpretazione consentirebbe di garantire gli obiettivi e l'effetto utile dell'articolo 392 della direttiva IVA, pur interpretandolo in maniera restrittiva quale regime derogatorio.

81. Alla luce di quanto precede, propongo di rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che consente di applicare il regime d'imposizione sul margine a operazioni di cessione di terreni edificabili sia quando il loro acquisto è stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto diritto di detrarre detta imposta, sia quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA, perché detta operazione non ricadeva nel campo di applicazione di tale imposta, benché il prezzo di acquisto versato dal soggetto passivo-rivenditore per detti beni ricomprenda un importo a titolo di IVA assolta a monte dal venditore iniziale (non soggetto passivo). Tuttavia, la disposizione di cui trattasi non si applica alle operazioni di cessione di terreni edificabili il cui acquisto iniziale non rientrava nell'ambito di applicazione della direttiva IVA in quanto terreni non edificati.

C. Sulla seconda questione pregiudiziale

82. Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede essenzialmente se l'articolo 392 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esclude l'applicazione del regime d'imposizione sul margine alle operazioni di cessione di terreni edificabili nelle due seguenti ipotesi:

– quando tali terreni, acquistati come non edificati, siano divenuti, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili;

– quando tali terreni siano stati oggetto, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, di modifiche delle loro caratteristiche, quali la loro suddivisione in lotti o la realizzazione di opere che ne permettono il collegamento a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni)

83. Desidero sottolineare sin d'ora che l'analisi sfociata nella proposta di risposta alla prima questione sembra rispondere alla seconda questione nel suo insieme, nel senso che l'articolo 392 della direttiva IVA è applicabile solo quando l'acquisto realizzato dal soggetto passivo-rivenditore ha ad oggetto un terreno già qualificato come terreno edificabile dalla normativa tributaria al momento del suo acquisto. Il regime dell'IVA sul margine non si applicherebbe pertanto alle cessioni di terreni edificabili il cui acquisto iniziale in quanto terreni non edificati non rientrava nell'ambito di applicazione della direttiva IVA.

84. Esaminerò comunque la questione sollevata nella sua interezza per consentire alla Corte di dare una risposta utile al giudice del rinvio.

1. Sull'applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA ai «terreni edificabili» inizialmente acquistati come «terreni non edificati»

85. Con la prima sottoquestione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 392 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che consente l'applicazione del regime d'imposizione sul margine alle operazioni di cessione di terreni edificabili quando detti terreni sono stati acquistati non edificati dal soggetto passivo-rivenditore.

86. A tale riguardo, occorre ricordare che la direttiva IVA distingue chiaramente tra «terreni edificabili» e «terreni non edificati», riservando loro un trattamento fiscale differente. Il regime giuridico che inquadra la vendita di detti terreni è stato descritto nei paragrafi da 57 a 60 delle presenti conclusioni.

87. La formulazione dell'articolo 392 della direttiva IVA sembra circoscrivere inequivocabilmente il regime derogatorio dell'imposizione sul margine ai soli «terreni edificabili» quando sono «acquistati per la rivendita». Una siffatta interpretazione è confermata anche dall'interpretazione sistematica e teleologica dell'articolo 392 della direttiva di cui trattasi [24].

88. L'ambito di applicazione di questa disposizione appare così chiaramente circoscritto ai terreni destinati fin dall'inizio a supportare un fabbricato e che, all'atto del loro acquisto, erano già qualificati come «terreni edificabili» dalla normativa nazionale. Ne consegue che i terreni non edificati che non sono destinati a supportare un fabbricato e che sono, in linea di principio, esenti

[24] V. paragrafi da 47 a 81 delle presenti conclusioni.

da IVA, dovrebbero essere esclusi dal campo di applicazione della disposizione di cui trattasi. In altre parole, il cambiamento della qualificazione giuridica di terreni come quelli oggetto del procedimento principale sembra escludere l'applicazione del regime dell'imposizione sul margine, il quale presuppone un'identità giuridica tra il bene acquistato e il bene rivenduto.

89. Questa interpretazione è altresì conforme al principio secondo cui l'articolo 392 della direttiva IVA, quale regime derogatorio, deve essere interpretato restrittivamente [25].

90. Alla luce di quanto precede, propongo di rispondere alla prima sottoquestione della seconda questione dichiarando che l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il regime d'imposizione sul margine non può essere applicato ad operazioni di cessione di terreni edificabili quando detti terreni sono stati acquistati non edificati dal soggetto passivo-rivenditore.

2. Sull'applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA a terreni edificabili le cui caratteristiche sono state oggetto di modifiche

91. Con la sua seconda sottoquestione, il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se l'articolo 392 della direttiva IVA escluda l'applicazione del regime d'imposizione sul margine a una cessione di terreni edificabili quando tali terreni sono stati oggetto, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, di modifiche delle loro caratteristiche, quali la loro suddivisione in lotti o la realizzazione di opere di urbanizzazione che permettono di collegarli a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni).

92. Questa seconda sottoquestione mi porta ad esaminare se l'espressione «acquistati per la rivendita», utilizzata nell'articolo 392 della direttiva IVA, implichi una rivendita del bene nel medesimo stato in cui si trova, senza che siano stati realizzati lavori di vasta portata, come afferma la Commissione, o, al contrario, se tali lavori non ostino all'applicazione della disposizione di cui trattasi, in linea con l'interpretazione data dal governo francese.

93. Dal canto suo, la ricorrente ritiene che talune modifiche effettuate, quali la suddivisione di un terreno in lotti, non osterebbero all'applicazione del regime dell'IVA sul margine, mentre, al contrario, la realizzazione di lavori più importanti su detti terreni (come quelli attuati per consentire l'installazione di varie reti) precluderebbe l'applicazione di detto regime.

94. Alla luce della risposta proposta per la prima sottoquestione della seconda questione, consistente nell'escludere l'applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA a terreni destinati alla rivendita inizialmente acquistati quali terreni non edificati, ritengo che detta questione non sia di interesse giuridico nell'ambito della presente causa.

95. Tuttavia, per consentire alla Corte di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, affronterò il caso in cui il terreno oggetto di rivendita non sia stato specificamente qualificato come terreno «non edificato» dalla normativa nazionale all'atto del suo acquisto iniziale e, per tale ragione, potrebbe essere considerato come «terreno edificabile», considerate le differenze limitate che possono sussistere, in pratica, tra queste due tipologie di terreni.

[25] V. paragrafo 56 delle presenti conclusioni.

96. Infatti, posto che compete agli Stati membri definire i terreni che devono essere considerati come «terreni edificabili», il governo francese sembra suggerire che un terreno non attrezzato, come quello oggetto di rivendita nel procedimento principale, potrebbe essere eventualmente qualificato come «terreno edificabile» sin dal suo acquisto iniziale.

97. Il governo francese afferma così che, quando un terreno non attrezzato è considerato come terreno edificabile, in base alla definizione accolta dallo Stato membro interessato, le trasformazioni compiute per farne un terreno urbanizzato, che continua così ad essere destinato all'edificazione, sono irrilevanti ai fini della sua qualificazione come «terreno edificabile» fintantoché queste opere di urbanizzazione non possono essere qualificate come «fabbricati». Secondo tale governo, questa posizione sarebbe confermata dalla giurisprudenza della Corte [26].

98. Seguendo questo ragionamento, si potrebbe sostenere che le trasformazioni eventualmente subite dal terreno di cui trattasi non rilevano ai fini dell'applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA (a prescindere dalla loro importanza) nella misura in cui detto terreno mantiene la sua natura di «terreno edificabile».

99. Ritengo, tuttavia, che questo ragionamento non possa essere accolto, per le ragioni che vado ad illustrare.

100. Desidero infatti, in primo luogo, ricordare che la discrezionalità riconosciuta agli Stati membri nel definire la nozione di «terreni edificabili» è limitata dalla direttiva IVA stessa [27]. Reputo quindi ipotetico lo scenario presentato dal governo francese, pur osservando che esso rischia di contrastare con le disposizioni della direttiva IVA.

101. Peraltro, l'accoglimento di una siffatta interpretazione violerebbe non soltanto gli obiettivi del regime dell'IVA sul margine, ma anche i principi di base della direttiva IVA, e in particolare quello che prevede l'assoggettamento a imposta del «valore aggiunto» creato, segnatamente, da opere quali descritte nella seconda questione pregiudiziale.

102. A tale riguardo, osservo che, interpretata in senso letterale, l'espressione «acquistati per la rivendita» indica la rivendita di un bene nello stato in cui si trova, senza che siano realizzati lavori di vasta portata. Sembra così che il regime dell'IVA sul margine riguardi unicamente le vendite consecutive di beni immobili. Benché taluni interventi o taluni lavori non possano essere esclusi, l'articolo 392 della direttiva IVA non sembra riguardare lavori di vasta portata idonei non soltanto a modificare le caratteristiche commerciali del bene di cui trattasi, ma anche a creare un «valore aggiunto» pienamente assoggettabile a imposizione in linea con il regime di diritto comune dell'IVA.

103. Ciò sembra trovare conferma anche nella giurisprudenza della Corte secondo cui un fabbricato che è stato oggetto di una trasformazione o di lavori di ammodernamento dovrebbe essere assoggettato al regime comune dell'IVA poiché dette operazioni hanno generato un valore aggiunto, al pari della sua costruzione iniziale [28].

[26] V. sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punto 53 e giurisprudenza citata).

[27] V. paragrafi 58 e 59 delle presenti conclusioni.

[28] V., per analogia, sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punti 32 e 33).

104. Ritengo che un siffatto ragionamento debba essere applicato per analogia anche nel caso di specie. Il regime d'imposizione sul margine non dovrebbe pertanto trovare applicazione in caso di trasformazione sostanziale di un bene, creatrice di valore aggiunto, che, in linea di principio, dovrebbe essere assoggettato al regime di diritto comune dell'IVA sul prezzo di vendita.

105. In secondo luogo, l'interpretazione proposta dal governo francese sembra trascurare il fatto che la natura delle opere realizzate dalla ricorrente rischia di comportare una modifica della qualificazione giuridica dei terreni di cui trattasi, che diventerebbero «fabbricati» ai sensi del diritto dell'Unione e della giurisprudenza della Corte, e, per tale ragione, di precludere l'applicazione del regime dell'IVA sul margine.

106. A questo riguardo, per quanto attiene all'ambito di applicazione della direttiva IVA, il regolamento di esecuzione qualifica come «beni immobili» qualsiasi «fabbricato» o «edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile», come «l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili» [29].

107. Risulta così che le costruzioni realizzate dalla ricorrente, come, ad esempio, le opere di viabilità, la costruzione di una strada o la realizzazione di collegamenti di varie reti, rientrino nella nozione di «fabbricato» in ragione, segnatamente, della loro incorporazione al suolo.

108. Come sottolineano correttamente la ricorrente e la Commissione, si verifica quindi una trasformazione delle caratteristiche del terreno attraverso le sue costruzioni; si tratta cioè dell'avvio di un'operazione di costruzione di un immobile nuovo e non di una semplice operazione di acquisto e rivendita di un terreno.

109. Alla luce di quanto precede, ritengo che l'espressione «acquistati per la rivendita» impiegata nell'articolo 392 della direttiva IVA presupponga una rivendita del bene nello stato in cui si trova senza realizzazione di lavori di vasta portata. Tale conclusione mi sembra anche in linea con la ratio del regime dell'imposizione sul margine, che costituisce un regime derogatorio oggetto di interpretazione restrittiva.

110. Infine, per completezza, occorre anche stabilire se la risposta che propongo di dare alla presente sottoquestione resterebbe la stessa se, tra il momento dell'acquisto iniziale e quello della rivendita, la ricorrente non avesse realizzato opere come quelle descritte nella seconda questione, ma si fosse limitata a ripartire i terreni di cui trattasi in lotti. Tale sembra essere la prima parte della seconda sottoquestione del giudice del rinvio.

111. Seguendo il ragionamento illustrato nei paragrafi da 104 a 106 delle presenti conclusioni, la lottizzazione di un terreno non accompagnata né dall'ottenimento di un'autorizzazione edilizia né da lavori di urbanizzazione come quelli realizzati dalla ricorrente non potrebbe cambiare la qualificazione giuridica dei terreni alla luce del diritto dell'Unione e della giurisprudenza della Corte.

[29] V. articolo 13 ter, lettera b), e articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d), del regolamento di esecuzione.

112. Così, una suddivisione catastale che consente la vendita di un terreno in più lotti non dovrebbe, in linea di principio, creare un valore aggiunto che giustifichi l'assoggettamento al regime di diritto comune dell'IVA sul prezzo di vendita. Inoltre, in mancanza di lavori, un terreno siffatto non può essere classificato come «fabbricato».

113. Ne consegue che la suddivisione di un terreno risultante da una mera modifica catastale che consenta la rivendita di più lotti potrebbe essere assoggettata al regime dell'IVA sul margine previsto all'articolo 392 della direttiva IVA. Tuttavia, desidero sottolineare che, a differenza dei fatti oggetto del procedimento principale, una siffatta interpretazione presuppone che il terreno oggetto di suddivisione catastale, seguita dalla rivendita, abbia lo status di «terreno edificabile» fin dal suo acquisto.

114. Alla luce di quanto precede, propongo di rispondere alla seconda sottoquestione della seconda questione dichiarando che il regime derogatorio dell'imposizione sul margine previsto nell'articolo 392 della direttiva IVA non si applica alla rivendita di un terreno che è stato oggetto, tra il momento del suo acquisto e quello della sua rivendita, di modifiche delle sue caratteristiche, quali la realizzazione di opere che permettano di collegarlo a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni). Tuttavia, l'articolo 392 di detta direttiva si applica quando, tra il momento dell'acquisto iniziale di un terreno edificabile e quello della sua rivendita, le trasformazioni subite da detto terreno sono limitate alla sua suddivisione in lotti.

VI. Conclusione

115. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) come segue:

1) L'articolo 392 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 consente l'applicazione del regime d'imposizione sul margine a operazioni di cessione di terreni edificabili sia quando il loro acquisto è stato assoggettato all'imposta sul valore aggiunto (IVA), senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre detta imposta, sia quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA perché detta operazione non rientrava nell'ambito di applicazione di tale imposta, benché il prezzo al quale il soggetto passivo-rivenditore ha acquistato detti beni incorpori un importo a titolo di IVA assolta a monte dal venditore iniziale (non soggetto passivo). Tuttavia, la disposizione di cui trattasi non si applica alle operazioni di cessione di terreni edificabili il cui acquisto iniziale non rientrava nell'ambito di applicazione di detta direttiva in quanto terreni non edificati.

2) L'articolo 392 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che il regime d'imposizione sul margine non può applicarsi a operazioni di cessione di terreni edificabili quando detti terreni sono stati acquistati non edificati dal soggetto passivo-rivenditore.

   Il regime derogatorio dell'imposizione sul margine previsto in detto articolo 392 non si applica alla rivendita di un terreno che è stato oggetto, tra il momento del suo acquisto e quello della sua rivendita, di modifiche delle sue caratteristiche, quali la realizzazione di opere che permettano di collegarlo a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni). Tuttavia, il suddetto articolo 392 si applica quando, tra il momento dell'acquisto iniziale di un terreno edificabile e quello della sua rivendita, le trasformazioni subite da detto terreno sono limitate alla sua suddivisione in lotti.