

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

30 settembre 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 392 – Regime di tassazione sul margine – Ambito di applicazione – Cessioni di immobili e di terreni edificabili acquistati per la rivendita – Soggetto passivo che non ha avuto un diritto a detrazione in occasione dell'acquisto degli immobili – Rivendita assoggettata all'IVA – Nozione di “terreni edificabili”»

Nella causa C-299/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), con decisione del 25 giugno 2020, pervenuta in cancelleria il 6 luglio 2020, nel procedimento

Icade Promotion SAS, già Icade Promotion Logement SAS,

contro

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot, presidente di sezione, R. Silva de Lapuerta (relatrice), vicepresidente della Corte, L. Bay Larsen, C. Toader e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Icade Promotion SAS, già Icade Promotion Logement SAS, da P. Tournès e A. Abadie, avocats;

– per il governo francese, da E. de Moustier e É. Toutain, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da F. Dintilhac e A. Armenia, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 maggio 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 392 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta

sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Icade Promotion SAS, già Icade Promotion Logement SAS, e, dall'altro, il Ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministero dell'Azione e dei Conti pubblici, Francia) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), in merito al rifiuto da parte di tale amministrazione di rimborsare l'imposta sul valore aggiunto (IVA), versata da detta società, relativa a vendite di terreni edificabili a soggetti privati negli anni 2007 e 2008.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

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

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva prevede quanto segue:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 L'articolo 12 di detta direttiva così dispone:

«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».

6 L'articolo 73 della medesima direttiva dispone quanto segue:

«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».

7 L'articolo 135 della direttiva IVA così recita:

«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);

(...)».

8 L'articolo 137, paragrafo 1, di detta direttiva enuncia quanto segue:

«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);

(...)».

9 Sotto il titolo XIII della direttiva in parola, intitolato «Deroghe», il capo 1, rubricato «Deroghe applicabili fino all'introduzione del regime definitivo», comprende l'articolo 392, il quale prevede 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».

Regolamento di esecuzione n. 282/2011

10 Il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1), come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013 (GU 2013, L 284, pag. 1) (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione n. 282/2011»), all'articolo 13 ter dispone quanto segue:

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

(...)

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;

(...)».

11 L'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 stabilisce quanto segue:

«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;

(...)».

Diritto francese

12 L'articolo 257 del code général des impôts (codice generale delle imposte), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, così disponeva:

«Sono altresì soggetti all'imposta sul valore aggiunto:

(...)

6° Fermo restando quanto disposto dal punto 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 carattere 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 che constata l'operazione, l'acquirente (...) ottiene il permesso di costruire 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 (...)».

13 Ai sensi dell'articolo 268 del codice generale delle imposte, nella versione applicabile al procedimento principale:

«Per quanto riguarda le operazioni di cui al punto 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;

(...)».

14 L'articolo 231, paragrafo 1, dell'allegato 2 del codice generale delle imposte, nella versione applicabile al procedimento principale, stabilisce quanto segue:

«Le persone indicate all'articolo 257, [punto 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 (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 La Icade Promotion, che esercita un'attività di lottizzante, ha acquistato terreni non urbanizzati da soggetti non sottoposti all'IVA (privati o enti locali). Pertanto, tali acquisti non sono stati assoggettati all'IVA.

16 In un primo momento, dopo aver suddiviso detti terreni in lotti e aver proceduto a lavori di installazione di reti a servizio di tali lotti, quali reti di viabilità, di distribuzione di acqua potabile, di elettricità, di gas, reti fognarie o di telecomunicazioni, la Icade Promotion ha venduto detti lotti così urbanizzati a persone fisiche, come terreni edificabili, ai fini della costruzione di immobili ad uso abitativo.

17 Successivamente, la Icade Promotion ha assoggettato tali cessioni, realizzate tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2008, al regime dell'IVA sul margine ai sensi delle disposizioni dell'articolo 257, punto 6, e dell'articolo 268 del codice generale delle imposte (in prosieguo: il «regime di tassazione sul margine»).

18 In un secondo momento, la ricorrente ha chiesto all'amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA sul margine che aveva pagato, ammontante a EUR 2 826 814 per l'anno 2007 e a EUR 2 369 881 per l'anno 2008. Tale società ha sostenuto che le operazioni in questione non potevano essere assoggettate all'IVA sugli immobili ai sensi dell'articolo 257, punto 7, del codice generale

delle imposte, in quanto consistevano nella cessione di terreni edificabili a soggetti privati in vista della costruzione di immobili ad uso abitativo, e che esse non rientravano nemmeno nel regime di tassazione sul margine previsto dal combinato disposto dell'articolo 257, punto 6, e dell'articolo 268 del medesimo codice, cosicché non doveva essere versata alcuna IVA.

19 Poiché l'amministrazione tributaria ha respinto il suo reclamo, la Icade Promotion ha proposto ricorso contro tale rigetto dinanzi al Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia), che ha dichiarato infondato tale ricorso con sentenza del 27 aprile 2012.

20 La Icade Promotion ha interposto appello contro questa sentenza dinanzi alla Cour administrative d'appel de Versailles (Corte amministrativa d'appello di Versailles, Francia), la quale ha respinto tale appello con sentenza del 18 luglio 2014 a motivo dell'irricevibilità del suddetto reclamo amministrativo.

21 Con decisione del 28 dicembre 2016, il Conseil d'Etat (Consiglio di Stato, Francia), su impugnazione della Icade Promotion, ha annullato parzialmente la sentenza della Cour administrative d'appel de Versailles (Corte amministrativa d'appello di Versailles) e ha rinviato la causa dinanzi a quest'ultimo giudice, il quale, con una seconda sentenza del 19 ottobre 2017, ha respinto nel merito l'appello presentato da detta società contro la sentenza del Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) del 27 aprile 2012.

22 La Icade Promotion ha quindi proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

23 Per contestare l'assoggettamento delle vendite di cui trattasi nel procedimento principale all'IVA sul margine, sul fondamento delle disposizioni dell'articolo 257, punto 6, e dell'articolo 268 del codice generale delle imposte, la Icade Promotion fa valere che l'applicazione a tali vendite del regime di tassazione sul margine era incompatibile, sotto un duplice profilo, con l'articolo 392 della direttiva IVA.

24 In primo luogo, l'articolo 392 della direttiva IVA autorizzerebbe gli Stati membri ad assoggettare le cessioni di terreni edificabili a un regime di tassazione sul margine solo quando il soggetto passivo che realizza siffatte cessioni abbia sopportato l'IVA all'atto dell'acquisto dei terreni, pur non avendo il diritto di detrarla. In proposito, la Icade Promotion si basa, in particolare, sulla versione in lingua inglese dell'articolo 392 della direttiva IVA, che prevede espressamente «la non detraibilità dell'IVA» sull'acquisto.

25 In secondo luogo, ad avviso della Icade Promotion, l'articolo 392 della direttiva IVA consentirebbe agli Stati membri di assoggettare le cessioni di terreni edificabili a un regime di tassazione sul margine solo quando il soggetto passivo che realizza siffatte cessioni si limiti ad acquistare e a rivendere detti terreni nello stato in cui si trovano. Pertanto, detta disposizione non si applicherebbe alle operazioni di vendita di terreni edificabili che siano stati oggetto, dopo il loro acquisto, di trasformazioni.

26 Dalla decisione di rinvio risulta che, per rispondere a tali argomenti, la Cour administrative d'appel de Versailles (Corte amministrativa d'appello di Versailles) ha dichiarato che l'assenza del «diritto a detrazione» al momento dell'acquisto di cui all'articolo 392 della direttiva IVA comprende i casi in cui l'acquisto non è stato assoggettato all'IVA. Inoltre, secondo detto giudice, la menzione, in tale articolo, delle cessioni di terreni edificabili «acquistati per la rivendita» non avrebbe né lo scopo né l'effetto di escludere gli acquisti di terreni non edificati poi rivenduti come terreni edificabili.

27 In tali circostanze, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere il

procedimento 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. Oppure 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 di tassazione 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 (viabilità, acqua potabile, elettricità, gas, fogne, telecomunicazioni)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

28 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 392 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso limita l'applicazione del regime di tassazione sul margine ad 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 effettuare la detrazione di questa imposta in occasione di tale acquisto, oppure nel senso che esso consente l'applicazione del regime suddetto anche ad operazioni di cessione di immobili il cui acquisto non sia stato assoggettato all'imposta di cui sopra, o perché tale acquisto non rientra nell'ambito di applicazione della stessa, o perché, pur rientrandovi, ne è esente.

29 Va anzitutto rilevato che le versioni linguistiche dell'articolo 392 della direttiva IVA presentano delle differenze. Infatti, la versione in lingua francese di detta disposizione si riferisce unicamente all'assenza del «diritto a detrazione», senza precisare se tale assenza sia dovuta semplicemente al fatto che la transazione iniziale non era assoggettata all'IVA oppure al fatto che lo era senza però che fosse consentita una successiva detrazione. Per contro, la versione in lingua inglese di detta disposizione si riferisce all'«IVA sull'acquisto» precisando che quest'ultima «non era detraibile» («the VAT on the purchase was not deductible»), lasciando intendere che la cessione di tali terreni dovrebbe, in linea di principio, essere assoggettata all'IVA.

30 Occorre ricordare, al riguardo, che, in caso di diversità tra le differenti versioni linguistiche di un testo dell'Unione europea, la disposizione di cui trattasi deve essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte [sentenza dell'8 ottobre 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) e United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, punto 46 e la giurisprudenza ivi citata].

31 È altresì importante notare che il regime di tassazione previsto dall'articolo 392 della direttiva IVA costituisce una deroga al regime generale della direttiva IVA e deve, pertanto, essere interpretato restrittivamente. Tuttavia, ciò non significa che i termini utilizzati per definire tale

regime derogatorio debbano essere interpretati in un modo che priverebbe quest'ultimo dei suoi effetti. Infatti, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dal regime suddetto e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale (v., per analogia, sentenza del 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punti 22 e 23 e la giurisprudenza ivi citata).

32 In tale contesto, per quanto riguarda l'economia generale della direttiva IVA, occorre ricordare che, secondo il principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA, tale imposta si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (sentenza del 30 maggio 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punto 45 e la giurisprudenza ivi citata).

33 Va altresì rilevato che la direttiva IVA opera una chiara distinzione tra, da un lato, le cessioni di terreni edificabili, che sono assoggettate all'IVA e, dall'altro, le cessioni di terreni non edificati, che sono esenti da tale imposta.

34 In forza dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA, si considerano «terreni edificabili», ai fini del paragrafo 1, lettera b), di tale articolo, i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri. Questi ultimi, nel definire i terreni che debbono essere considerati «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 (v., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punto 30 e la giurisprudenza ivi citata).

35 Pertanto, si deve considerare che, alla luce dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), letto in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, qualsiasi cessione di terreni edificabili effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale deve, in linea di principio, essere assoggettata all'IVA, o secondo il regime di diritto comune di cui all'articolo 73 della direttiva IVA, il quale prevede che l'IVA sia calcolata sulla base del corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi, vale a dire sul prezzo di vendita, oppure, in deroga per gli Stati membri che abbiano previsto tale facoltà, secondo il regime di tassazione sul margine a norma dell'articolo 392 di detta direttiva, in virtù del quale la base imponibile è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto.

36 Per quanto concerne l'obiettivo perseguito dalla direttiva IVA, va ricordato che quest'ultima ha, in particolare, l'obiettivo di garantire il principio di neutralità fiscale, il quale osta, da un lato, a che cessioni di beni di uno stesso tipo, che si trovano in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, e, dall'altro, a che gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati in modo differente in materia di riscossione dell'IVA (sentenza del 17 gennaio 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punto 31).

37 Il regime di tassazione sul margine mira a garantire detto principio nella misura in cui tale regime è diretto a compensare un ammontare residuo di IVA non detraibile.

38 In proposito, dall'esposizione dei motivi della proposta di sesta direttiva del Consiglio 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 [COM(73) 950 def.] emerge che una 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, in quanto bene «consumato» a causa della sua prima occupazione), sia successivamente reintrodotta nel «circuito commerciale» e assoggettato quindi nuovamente all'IVA. In detta esposizione dei motivi si afferma che, in tal caso, «per tener conto di questa nuova commercializzazione dell'immobile che comporterebbe un onere fiscale eccessivo a carico del commercio immobiliare, è stato 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"».

39 Infatti, una tassazione del prezzo di vendita totale al termine del primo consumo finale porterebbe, in mancanza di una possibilità di detrazione, a includere nella base imponibile non soltanto un prezzo già gravato dall'IVA definitiva, ma anche l'importo di tale IVA. Ne risulterebbe che l'onere definitivo dell'IVA per l'insieme del circuito economico dipende, in particolare, dal numero di consumi finali successivi e dai prezzi così versati. Per contro, l'assoggettamento all'IVA sul margine consente di attenuare questo ammontare residuo di IVA e di ristabilire la neutralità fiscale.

40 Così, l'applicazione di tale regime di tassazione alle transazioni effettuate al termine di un primo consumo finale consente di garantire che l'onere gravante sul secondo consumo finale sia determinato alle stesse condizioni dell'onere basato sul primo consumo. Si tratta di un elemento che garantisce il buon funzionamento dell'IVA poiché si applica a beni che possono essere oggetto di vari consumi finali che interrompono la catena di detrazione.

41 Occorre sottolineare che la Corte si è già pronunciata su un regime analogo a quello in questione nel procedimento principale, ossia il regime del margine di profitto nel settore dei beni di occasione. La Corte ha statuito che la tassazione, per l'interezza del suo prezzo, della cessione di un bene di occasione da parte di un soggetto passivo?rivenditore, allorché il prezzo al quale quest'ultimo ha acquistato tale bene incorpora un importo di IVA, il quale è stato assolto a monte da un soggetto appartenente ad una delle categorie individuate all'articolo 314, lettere da a) a d), della direttiva IVA, e che né tale soggetto né il soggetto passivo?rivenditore sono stati in grado di detrarre, comporterebbe una doppia imposizione (sentenza del 3 marzo 2011, *Auto Nikolovi*, C?203/10, EU:C:2011:118, punto 48).

42 In tale contesto, è importante sottolineare che non tutti gli acquisti di terreni edificabili da parte di un soggetto passivo in vista della loro rivendita sono necessariamente assoggettati all'IVA.

43 Orbene, interpretare l'articolo 392 della direttiva IVA unicamente nel senso che esso riserverebbe l'applicazione del regime di tassazione 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, e che esso escluderebbe quindi l'applicazione di tale regime quando detto acquisto non sia stato assoggettato all'IVA, nel caso di un reinserimento di detti terreni in un processo economico nell'ottica di un loro secondo consumo, avrebbe come conseguenza che cessioni di beni simili, che si trovano in concorrenza tra di loro, nonché gli operatori economici che le effettuano, sarebbero trattati diversamente dal punto di vista dell'IVA.

44 Per contro, al di fuori dell'ipotesi prevista nel punto precedente, l'interpretazione sistematica e teleologica esposta nei punti da 36 a 42 della presente sentenza non consente di giustificare l'applicazione della disposizione derogatoria prevista all'articolo 392 della direttiva IVA a operazioni di cessione di terreni l'acquisto dei quali non sia stato assoggettato a tale imposta. È il caso dell'acquisto di un terreno edificabile quando il suo venditore iniziale è un privato che si limita a gestire il proprio patrimonio personale, senza che tale cessione si inserisca nel quadro dello svolgimento di una qualche attività economica, o quello dell'acquisto di un terreno non edificato che, secondo l'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, è interamente esentato dall'IVA.

45 In quest'ultimo caso, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 77 delle sue conclusioni, non vi sarebbe alcun rischio di doppia imposizione in caso di rivendita di tali terreni, nemmeno qualora i medesimi siano divenuti, nel frattempo, «imponibili» in quanto terreni edificabili. 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, l'ipotesi di un'IVA «che resta incorporata» in siffatti beni in ragione di un'eventuale imposizione anteriore non ha ragione di realizzarsi.

46 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso consente di applicare il regime di tassazione 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 tale imposta, sia quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA, benché il prezzo di acquisto versato dal soggetto passivo-rivenditore per detti beni incorpori un importo a titolo di IVA che è stato assolto a monte dal venditore iniziale. Tuttavia, al di fuori di tale ipotesi, detta disposizione non si applica ad operazioni di cessione di terreni edificabili il cui acquisto iniziale non è stato assoggettato all'IVA, o perché esso esula dall'ambito di applicazione di tale imposta, o perché esso è esente da quest'ultima.

Sulla seconda questione

47 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 392 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso esclude l'applicazione del regime di tassazione sul margine alle operazioni di cessione di terreni edificabili quando tali terreni acquistati non edificati siano divenuti, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili e 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 una suddivisione in lotti o la realizzazione di opere che consentano l'installazione di reti a servizio di detti terreni, come, segnatamente, reti del gas o di elettricità.

48 Per quanto concerne, in primo luogo, la questione relativa ai terreni acquistati non edificati, è importante rilevare, come risulta dal punto 31 della presente sentenza, che, poiché l'articolo 392 della direttiva IVA costituisce una deroga al principio generale di quest'ultima secondo cui l'IVA deve in linea di principio essere riscossa sul prezzo praticato tra le parti, esso va interpretato in maniera restrittiva, senza tuttavia privarlo della sua sostanza.

49 Inoltre, va sottolineato che, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA, si considerano «terreni edificabili» i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri.

50 Tuttavia, come risulta dalla giurisprudenza richiamata al punto 34 della presente sentenza, la direttiva IVA limita il margine discrezionale di detti Stati membri per quanto riguarda la portata della nozione di «terreni edificabili». In tale contesto, gli Stati membri devono rispettare l'obiettivo perseguito dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), di tale direttiva, che mira ad esentare dall'IVA solo le cessioni di terreni non edificati che non sono destinati a supportare un fabbricato.

51 Inoltre, la definizione della nozione di «terreni edificabili» è limitata 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».

52 Dall'insieme di dette disposizioni risulta che, considerato che la nozione di «terreno edificabile» comprende sia i terreni nudi che quelli urbanizzati, il criterio determinante per distinguere un terreno edificabile da un terreno non edificato consiste nell'accertare se, al momento della transazione, il terreno in questione sia destinato a supportare un fabbricato.

53 Orbene, dall'articolo 392 della direttiva IVA risulta che il regime derogatorio della tassazione

sul margine si applica ai soli terreni edificabili che, definiti tali dagli Stati membri in quanto terreni destinati a supportare fabbricati, sono acquistati per la rivendita. Per contro, la rivendita di terreni acquistati non edificati, stante che questi non sono destinati a supportare un fabbricato e sono, in linea di principio, esenti da IVA, deve essere esclusa dall'ambito di applicazione di detto articolo.

54 Va inoltre precisato che, al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale, è necessario che tutti i terreni non edificati destinati a supportare un fabbricato e, pertanto, destinati all'edificazione rientrino nella definizione nazionale del concetto di «terreni edificabili» (v., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, punto 31).

55 Nella fattispecie, spetta al giudice del rinvio stabilire, tenendo conto delle definizioni legislative nazionali e di tutte le circostanze in cui si sono svolte le operazioni in discussione nel procedimento principale, se i terreni acquistati dalla *Icade Promotion* rientrano nella nozione di «terreno edificabile» o se, al contrario, si tratti di terreni non edificati che, essendo esenti da IVA, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 392 della direttiva IVA.

56 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione se tale articolo escluda l'applicazione del regime di tassazione sul margine ad 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 che permettano loro di essere serviti da varie reti, si deve osservare che è vero che il regolamento di esecuzione n. 282/2011 qualifica come «bene immobile» 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».

57 Tuttavia, il fatto che siffatte opere di urbanizzazione costituiscano «beni immobili», ai sensi del regolamento di esecuzione n. 282/2011, non influisce sulla qualificazione di un terreno così urbanizzato come «terreno edificabile». Infatti, l'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA prevede chiaramente che anche i terreni attrezzati rientrino nella nozione di «terreni edificabili» nella misura in cui sono definiti tali dagli Stati membri. In altri termini, l'urbanizzazione dei terreni, come l'allacciamento alle reti elettriche, del gas, dell'acqua, ecc., non può comportare la modifica della loro qualificazione giuridica in «fabbricato», nel senso di edificio fissato al suolo mediante, in particolare, delle fondamenta.

58 Inoltre, sebbene l'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva IVA definisca in modo molto ampio un fabbricato come «qualsiasi costruzione incorporata al suolo», resta il fatto che tale disposizione rinvia all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della stessa direttiva, che si riferisce «alla cessione di fabbricati o di frazioni di fabbricato, effettuata anteriormente alla prima occupazione». Pertanto, non si può concludere che semplici opere di allacciamento alle reti possano essere incluse nella nozione di «fabbricato».

59 Sebbene dai punti 32 e 33 della sentenza del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869), risulti, in sostanza, che un fabbricato che sia stato oggetto di una trasformazione o di lavori di ammodernamento deve essere assoggettato al regime di diritto comune dell'IVA quando tali operazioni hanno generato un valore aggiunto, al pari della sua costruzione iniziale, tale giurisprudenza non può però essere applicata per analogia al procedimento principale. Infatti, nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, la questione se i lavori di ammodernamento in discussione avessero generato un valore aggiunto era determinante ai fini dell'assoggettamento o meno della cessione del fabbricato in questione all'IVA. Per contro, ciò che è in discussione nel procedimento principale non è l'assoggettamento della cessione dei

terreni all'IVA, bensì l'applicabilità di una disposizione derogatoria che prevede un regime di tassazione attenuata.

60 Orbene, benché l'articolo 392 della direttiva IVA faccia riferimento alla «cessione di terreni edificabili acquistati per la rivendita», non si può concludere che tali termini vietino che i terreni siano stati oggetto di trasformazione da parte del soggetto passivo?rivenditore, purché essi possano essere qualificati come terreni edificabili al momento della loro rivendita. Infatti, una conclusione del genere non risulta né dalle intenzioni del legislatore dell'Unione relative a detta disposizione né dall'interpretazione sistematica di quest'ultima.

61 Pertanto, quando un terreno nudo è considerato terreno edificabile secondo la normativa nazionale dello Stato membro interessato, le trasformazioni apportate a tale terreno ai fini della sua urbanizzazione, che resta quindi destinato ad essere edificato, non incidono sulla sua qualificazione come «terreno edificabile», purché tali urbanizzazioni non possano essere qualificate come «fabbricati».

62 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso esclude l'applicazione del regime di tassazione sul margine ad operazioni di cessione di terreni edificabili quando tali terreni acquistati non edificati siano divenuti, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili, ma non esclude l'applicazione del suddetto regime ad operazioni di cessione di 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 una suddivisione in lotti o la realizzazione di opere di urbanizzazione che consentano l'installazione di reti a servizio di detti terreni, come, segnatamente, reti del gas o dell'elettricità.

Sulle spese

63 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Prima Sezione) dichiara:

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 esso consente di applicare il regime di tassazione 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 tale imposta, sia quando il loro acquisto non è stato assoggettato all'IVA, benché il prezzo di acquisto versato dal soggetto passivo-rivenditore per detti beni incorpori un importo a titolo di IVA che è stato assolto a monte dal venditore iniziale. Tuttavia, al di fuori di tale ipotesi, detta disposizione non si applica ad operazioni di cessione di terreni edificabili il cui acquisto iniziale non è stato assoggettato all'IVA, o perché esso esula dall'ambito di applicazione di tale imposta, o perché esso è esente da quest'ultima.**

2) **L'articolo 392 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso esclude l'applicazione del regime di tassazione sul margine ad operazioni di cessione di terreni edificabili quando tali terreni acquistati non edificati siano divenuti, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili, ma non esclude l'applicazione di tale regime ad operazioni di cessione di 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 una**

suddivisione in lotti o la realizzazione di opere di urbanizzazione che consentano l'installazione di reti a servizio di detti terreni, come, segnatamente, reti del gas o dell'elettricità.

Firme

* Lingua processuale: il francese.