

62016CC0308

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentate il 4 luglio 2017 (1)

Causa C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Esenzione per le cessioni di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo ad essi pertinente – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettera j) – Articolo 12, paragrafi 1, lettera a), e 2 – Nozione di “prima occupazione” – Nozione di “trasformazione”»

1.

Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) sottopone una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE (2), per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile alle cessioni di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo ad essi pertinente (3).

2.

L'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva citata esenta da IVA le cessioni dei suddetti beni immobili, purché siano «divers[e] da quell[e] di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a)». In linea di principio, dunque, la «cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione» di un fabbricato è soggetta ad IVA e non esente da essa, essendo questa l'ipotesi contemplata dall'ultima delle due disposizioni citate. Per contro, non saranno gravate da IVA le cessioni successive del medesimo fabbricato.

3.

Tuttavia, il meccanismo di soggezione/esenzione appena descritto può subire alcune modifiche, giacché, in forza dell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, gli Stati membri hanno la duplice capacità di: i) «determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla trasformazione di edifici»; e ii) «applicare criteri diversi dalla prima occupazione», in determinati casi.

4.

Il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la normativa polacca che ha trasposto nell'ordinamento giuridico interno le suddette disposizioni della direttiva 2006/112 (per quanto

concerne sia la nozione di «prima occupazione», che quella di «trasformazione di edifici»), risulti conforme alla direttiva.

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

5.

A termini dell'articolo 2, paragrafo 1:

«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;

(...)».

6.

Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1:

«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».

7.

Conformemente all'articolo 12:

«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.

(...)».

8.

L'articolo 14 dispone quanto segue:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)».

9.

L'articolo 135, paragrafo 1, così stabilisce:

«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);

(...)».

B. Diritto polacco

Ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi) (4)

10.

L'articolo 2, punto 14, contiene le seguenti definizioni:

«“Prima occupazione”: la consegna in uso, in esecuzione di operazioni imponibili, al primo acquirente o utilizzatore, di un fabbricato, di un edificio o di una parte di essi, dopo:

a)

la loro costruzione o

b)

il loro miglioramento, se le spese sostenute per il miglioramento, ai sensi dell'imposta sul reddito, rappresentino almeno il 30% del valore iniziale».

11.

L'articolo 43, paragrafo 1, prevede quanto segue:

«Sono esenti da imposta:

(...)

10)

la cessione di fabbricati, di edifici o di una parte di essi, salvo che:

a)

la cessione venga effettuata nell'ambito della prima occupazione o anteriormente ad essa,

b)

tra la prima occupazione e la cessione di un fabbricato, di un edificio o di una parte di essi sia decorso un periodo inferiore a due anni;

(...)».

II. Fatti e questioni pregiudiziali

12.

La Kozuba Premium Selection sp. z o.o (in prosieguo: la «Kozuba») (5) è una società che, il 17 settembre 2005, decideva di aumentare il proprio capitale sociale. In pari data, uno degli azionisti conferiva alla società un fabbricato residenziale (una casa a uso vacanze) costruito nel 1992.

13.

Nel 2006, detto fabbricato veniva ammodernato e adattato alle finalità dell'attività economica esercitata dalla Kozuba, come «abitazione modello». Le spese di ammodernamento ammontavano al 55% del valore iniziale del fabbricato (6).

14.

Il 31 luglio 2007, il fabbricato veniva inserito nel registro dei beni durevoli della Kozuba («abitazione modello»), condizione in cui rimaneva fino al 15 gennaio 2009. In quest'ultima data veniva cancellato dal registro dei beni durevoli essendo stato venduto a un terzo.

15.

Secondo la Kozuba, la vendita del detto edificio, successivamente alla sua ristrutturazione, comportava la realizzazione del fatto generatore dell'IVA. Orbene, trattandosi di un fabbricato usato, la vendita sarebbe stata esente da imposta; pertanto, tale società non l'aveva inclusa nella dichiarazione di autoliquidazione dell'IVA.

16.

Con decisione del 12 aprile 2013, il Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (direttore dell'Ufficio del controllo fiscale, Polonia) emetteva nei confronti della Kozuba un avviso di liquidazione relativo all'IVA per il primo trimestre del 2009, aumentando la base imponibile con l'aggiunta dell'importo della vendita del fabbricato.

17.

L'autorità fiscale sosteneva, in sintesi, quanto segue: a) l'articolo 43, paragrafo 1, punto 10, della legge sull'IVA ammette l'esenzione da imposta soltanto nel caso dei trasferimenti di fabbricati successivi alla «prima occupazione» di questi ultimi, e b) ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 14, della legge sull'IVA, la «prima occupazione» ha luogo solo in seguito a un'operazione imponibile. Pertanto, benché il fabbricato in discussione fosse stato destinato alle attività proprie della società interessata il 31 luglio 2007, la «prima occupazione» non aveva avuto luogo in tale data, giacché la messa in uso del suddetto fabbricato non era avvenuta nel contesto della realizzazione di operazioni imponibili. Conformemente a siffatto criterio, la «prima occupazione» sarebbe avvenuta al momento della vendita, ossia il 15 gennaio 2009.

18.

Il 17 maggio 2013, la Kozuba impugnava la summenzionata decisione, che veniva confermata il 30 luglio 2013 dal Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direttore dell'amministrazione finanziaria di Varsavia, Polonia).

19.

Avverso tale decisione, la Kozuba presentava ricorso dinanzi al Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del Voivodato di Varsavia, Polonia), che lo ha respingeva nel merito con sentenza del 22 maggio 2014 (7).

20.

La società in parola presentava nuovamente ricorso, questa volta dinanzi al Naczelny S?d Administracyjny (Corte suprema amministrativa). Detto giudice nutre dubbi in ordine al punto se il requisito relativo alla «prima occupazione», come previsto dall'articolo 2, paragrafo 14, della legge sull'IVA, debba essere accompagnato da un'operazione imponibile, oppure se, al contrario, tale nozione si colleghi all'occupazione materiale del fabbricato, a prescindere dalla previa realizzazione di siffatta operazione imponibile. In relazione alla prima ipotesi, il giudice del rinvio rileva una possibile incompatibilità della normativa nazionale con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112, poiché risulterebbe indebitamente limitato il diritto all'esenzione.

21.

Il giudice del rinvio muove dall'assunto che una lettura del citato articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112, il quale a sua volta rimanda all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), incentri l'esenzione sulla nozione di «prima occupazione», senza tuttavia definirla.

22.

Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 14, della legge sull'IVA, non sussiste «prima occupazione» qualora la costruzione o la ristrutturazione di fabbricati sia realizzata per fini propri e gli stessi siano utilizzati dal promotore. Non configurandosi la cessione di un fabbricato in forza di un'operazione imponibile, l'esenzione diviene inapplicabile, a tenore dell'articolo 43, paragrafo 1, punto 10, della legge succitata. Siffatta ipotesi può ricorrere, ad esempio, quando la vendita del

fabbricato interviene dieci anni dopo l'occupazione di fatto del medesimo. Il risultato è che l'imposizione (ossia la mancanza di esenzione) si applica non soltanto ai fabbricati «nuovi», ma anche a quelli «vecchi», se questi ultimi sono costruiti o ristrutturati dallo stesso soggetto passivo che intende utilizzarli per i propri fini.

23.

Inoltre, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla compatibilità con la direttiva 2006/112 dell'articolo 2, punto 14, lettera b), della legge sull'IVA, che, in caso di trasformazione di edifici, vincola la prima occupazione alla circostanza che le spese di ristrutturazione rappresentino almeno il 30% del valore iniziale degli edifici stessi.

24.

Il giudice del rinvio osserva che la menzionata disposizione consente di esigere il pagamento dell'IVA (senza esenzione) ogniqualvolta vengano realizzate opere con tali caratteristiche e si ceda un fabbricato ristrutturato. A suo parere, il diritto polacco non specifica il momento e l'orizzonte temporale in riferimento ai quali deve essere calcolato l'importo delle spese sostenute (non inferiore al 30% del valore iniziale) per valutare se si tratti di una «prima occupazione».

25.

Di conseguenza, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) sottopone la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), 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), debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale [articolo 43, paragrafo 1, punto 10, della legge dell'11 marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. n. 54, posizione 535, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sull'IVA»)], ai sensi della quale è esente dall'IVA la cessione di fabbricati, di edifici o di parte di essi, salvo che:

a)

la cessione venga effettuata nell'ambito della prima occupazione o anteriormente ad essa,

b)

tra la prima occupazione e la cessione di un fabbricato, di un edificio o di una parte di essi sia decorso un periodo inferiore a due anni,

relativamente alla parte in cui l'articolo 2, punto 14, della legge sull'IVA stabilisce che per prima occupazione si intende la consegna in uso, in esecuzione di operazioni imponibili, al primo acquirente o utilizzatore, di un fabbricato, di un edificio o di una parte di essi, dopo:

a)

la loro costruzione o

b)

il loro miglioramento, se le spese sostenute per il miglioramento, ai sensi dell'imposta sul reddito, rappresentino almeno il 30% del valore iniziale».

III. Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

26.

La decisione di rinvio pregiudiziale è pervenuta alla cancelleria della Corte in data 30 maggio 2016.

27.

Hanno presentato osservazioni scritte il governo polacco e la Commissione europea. Non è stato ritenuto necessario lo svolgimento di un'udienza.

IV. Sintesi delle osservazioni delle parti

28.

Secondo il governo polacco, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112 non definisce la nozione di «prima occupazione», né tantomeno rinvia alle eventuali definizioni delle normative degli Stati membri. Trattasi quindi di una nozione autonoma del diritto dell'Unione, da interpretare in maniera uniforme onde evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (8).

29.

L'esegesi della menzionata disposizione richiede la considerazione del contesto nel quale si inserisce, della struttura e della finalità della direttiva 2006/112, tenendo conto, in particolare, della ratio legis dell'esenzione. Benché, secondo la Corte, le esenzioni, in quanto deroghe alla regola generale di imposizione debbano essere interpretate restrittivamente (9), tale criterio ermeneutico non autorizza a snaturare gli effetti dell'esenzione.

30.

Secondo il governo polacco, la costruzione o la ristrutturazione sostanziale di un fabbricato comportano la produzione di valore aggiunto che deve essere gravato da imposta nel momento preciso in cui viene effettuata un'operazione soggetta ad IVA (10). A suo parere, a prescindere dal tempo durante il quale la persona che ha costruito o trasformato il fabbricato lo abbia utilizzato per fini propri, tale valore aggiunto deve essere assoggettato ad imposizione nel momento in cui l'immobile viene venduto ad un acquirente.

31.

Il governo polacco afferma che, qualora non sia stata ancora effettuata una cessione (operazione imponibile) di un fabbricato, sia esso nuovo o in rinnovamento, lo stesso si considera comunque un «fabbricato nuovo» ai sensi della direttiva 2006/112. Associare la «prima occupazione» ad una mera occupazione di fatto snaturerebbe i principi ispiratori della direttiva stessa lasciando adito alla frode, per abuso dell'esenzione.

32.

In relazione alla possibilità che gli Stati membri applichino criteri diversi dalla «prima occupazione», il governo polacco attira l'attenzione sui due casi previsti dall'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112. Qualora uno Stato si attenga al criterio relativo al «periodo che intercorre tra la

data della «prima occupazione» e la data della successiva cessione», si dovrà assoggettare ad imposta non soltanto la cessione iniziale nell'ambito della «prima occupazione», ma anche la successiva cessione avvenuta entro due anni. La tesi contraria condurrebbe ad un risultato per cui la cessione iniziale effettuata nell'ambito della «prima occupazione» sarebbe esente, e la seconda cessione, avvenuta nei due anni successivi alla suddetta «prima occupazione», non beneficerebbe più dell'esenzione.

33.

Quanto all'eventualità che la «prima occupazione» abbia luogo dopo la ristrutturazione di un edificio, il governo polacco sottolinea che tale facoltà di previsione è stata riconosciuta dalla Corte di giustizia (11). A suo parere, le norme interne non superano i limiti di valutazione stabiliti dall'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, poiché il livello delle spese fissato dal legislatore polacco racchiude intrinsecamente l'aumento significativo di valore insito nella trasformazione.

34.

Secondo la Commissione, benché le esenzioni debbano essere interpretate restrittivamente, una simile interpretazione non può privare l'esenzione stessa dei suoi effetti. Nel caso in esame, la legge nazionale potrebbe comportare l'assoggettamento ad IVA dei fabbricati «vecchi», in contrasto con la finalità e la logica dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112.

35.

In mancanza di una definizione di «prima occupazione» all'interno della direttiva 2006/112, la Commissione ritiene che detta nozione debba essere intesa nella sua accezione usuale che implica l'utilizzo puro e semplice del fabbricato. Non si può pertanto richiedere che tale utilizzo sia preceduto da un'operazione imponibile. Siffatta condizione introdotta dal diritto polacco comporta una restrizione incompatibile con il combinato disposto degli articoli 135, paragrafo 1, lettera j), e 12, della direttiva 2006/112.

36.

Circa le trasformazioni di edifici, la Commissione sottolinea che l'articolo 12, paragrafo 2 (secondo comma), della direttiva 2006/112 autorizza gli Stati membri ad attribuire un significato alla «prima occupazione» in relazione a dette operazioni, come confermato dalla Corte nella sentenza Gemeente 's-Hertogenbosch (12).

37.

Secondo la Commissione, vincolare l'esistenza della «trasformazione» al requisito che le relative spese rappresentino un importo superiore al 30% del valore iniziale del fabbricato, costituisce precisamente un'interpretazione di suddetto criterio. Il processo di ricostruzione dev'essere talmente considerevole da produrre un risultato equivalente ad un edificio nuovo e, pertanto, la nozione di «prima occupazione» va applicata non solo al fabbricato iniziale, ma anche a ciascuna delle «trasformazioni» dell'immobile.

38.

Tuttavia, la Commissione non è convinta che la definizione di «trasformazione» nel diritto polacco sia compatibile con la direttiva 2006/112. A suo avviso, la trasformazione implica la realizzazione di modifiche importanti e non di semplici opere di rinnovo o manutenzione, ciò che la normativa nazionale sembra ammettere all'interno di tale nozione.

V. Analisi

39.

L'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112 esenta da IVA le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente (13) «diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a)». Poiché quest'ultimo articolo allude alla «cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione», le cessioni successive di un medesimo fabbricato devono beneficiare dell'esenzione dall'IVA.

40.

Il giudice del rinvio solleva dubbi sotto due profili. Da un lato, si tratta della definizione di «prima occupazione» nel diritto polacco, che limiterebbe ingiustificatamente l'efficacia dell'esenzione stessa. Poiché la legge sull'IVA vincola tale nozione alla «realizzazione di operazioni imponibili», può verificarsi che un fabbricato nuovo venga utilizzato (occupato) dal suo proprietario o dal promotore, senza che venga realizzata un'operazione imponibile. Ne consegue che, quando, anni dopo, il promotore cederà il fabbricato, detta esenzione non opererà e la vendita sarà gravata da IVA, pur trattandosi di un fabbricato non più nuovo.

41.

Dall'altro lato, il giudice del rinvio chiede se, dati i termini in cui la legge sull'IVA ha circoscritto la trasformazione dei fabbricati (il che impedisce alle successive cessioni di taluni fabbricati di beneficiare dell'esenzione), sia rispettato l'articolo 12 della direttiva 2006/112.

A. Sulla nozione di «prima occupazione»

42.

Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, costituisce una «cessione di beni» «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». La giurisprudenza della Corte di giustizia ha indicato che «la nozione di “cessione di beni” di cui all'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva (14) si riferisce, infatti, non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario» (15).

43.

La direttiva 2006/112 prende in considerazione la professionalità e la stabilità nello svolgimento di attività economiche come criteri generali per conferire la qualità di soggetto passivo dell'IVA (articolo 9, paragrafo 1) a chiunque le eserciti. Orbene, tali criteri vengono ampliati in relazione alle operazioni immobiliari, poiché la direttiva consente agli Stati membri di considerare come soggetti passivi anche le persone che effettuano tali operazioni a titolo occasionale, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a).

44.

Pertanto, un promotore immobiliare che svolga la propria attività a titolo abituale sarà considerato un soggetto passivo in applicazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Un promotore occasionale lo sarà in virtù dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva, sempreché lo Stato membro si sia avvalso dell'autorizzazione per ampliare l'ambito di applicazione soggettivo di quest'ultima. In caso contrario, la cessione effettuata da un promotore occasionale non sarebbe soggetta ad IVA.

45.

L'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112 rimanda alla fattispecie contemplata dall'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), di quest'ultima. Ne deriva che, conformemente a tale rimando, le cessioni di fabbricati sono esenti, eccetto quelle di cui al citato articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva citata. Siffatta eccezione opera indipendentemente dalla circostanza che lo Stato membro si sia avvalso o meno della facoltà di assoggettare ad IVA i promotori occasionali.

46.

Il coordinamento tra gli articoli 135, paragrafo 1, lettera j), e 12, paragrafo 1, lettera a), dev'essere realizzato tenendo conto dell'oggetto dell'operazione, il che si traduce nella necessità di considerare se la cessione del fabbricato è anteriore o successiva alla sua prima occupazione. Così, sebbene lo Stato non abbia esteso la condizione del soggetto passivo al promotore occasionale, una volta avvenuta la cessione seguita dalla prima occupazione da un soggetto passivo di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva in esame, le cessioni successive, in via generale, saranno esenti da imposta.

47.

Il fulcro dell'esenzione è costituito dal carattere non nuovo (16) dei fabbricati oggetto del trasferimento. Le seconde e le successive cessioni di fabbricati (che non sono più «nuovi», bensì «usati») non sono soggette ad imposizione, il che è coerente con il sistema dell'IVA. Tale conclusione è stata confermata dalla Corte di giustizia con sentenza del 4 ottobre 2001, *Goed Wonen*, quando essa ha dichiarato che doveva essere esente da imposta «la vendita di un edificio nuovo, successiva alla sua prima consegna ad un consumatore finale» e che tale consegna «segna la fine del processo di produzione» (17).

48.

La logica del tributo in parola consiste infatti nell'assoggettare a imposizione le attività economiche che incorporano un valore aggiunto. Nel caso degli immobili, il valore aggiunto è inerente alla costruzione di un nuovo fabbricato, la cui prima cessione, proprio perché segna «la fine del processo di produzione», determina l'obbligo di pagare l'IVA.

49.

Non troverebbe giustificazione la reiterata imposizione dello stesso immobile, allo stesso titolo, in occasione di ogni vendita successiva (18). Nella proposta relativa alla sesta direttiva, i lavori preparatori della Commissione indicano che «[p]er risolvere le difficoltà di distinzione tra immobile nuovo e vecchio, il criterio della prima occupazione è stato considerato come determinante, il momento in cui il prodotto esce dalla catena produttiva ed entra nel settore del consumo, viene cioè utilizzato dal proprietario o da un inquilino» (19).

50.

L'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 conferma che la novità del fabbricato costituisce la caratteristica essenziale ai fini dell'assoggettamento ad IVA, poiché consente agli Stati membri di definire le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a) (cessione effettuata anteriormente alla prima occupazione) alle trasformazioni di immobili. In tal modo, la direttiva consente di tassare non soltanto le cessioni di fabbricati «nuovi», bensì anche le cessioni di fabbricati «usati o vecchi», ma solo quando questi ultimi abbiano subito una trasformazione che, in realtà, li equipara ai primi. In tale ottica, l'attività che consiste nella trasformazione di un immobile riveste la medesima funzione economica (produce valore aggiunto) svolta a suo tempo dalla costruzione originaria.

51.

La difficoltà posta dalla legge sull'IVA e che desta la preoccupazione del giudice del rinvio deriva dal fatto che la legge in parola associa la nozione di prima occupazione alla realizzazione di un'operazione imponibile. Pertanto, essa esclude le occupazioni nel cui ambito non avvenga una delle tipiche operazioni gravate da IVA.

52.

Ai sensi della suddetta norma nazionale, allorché il proprietario o il promotore utilizzano un fabbricato per rispondere alle proprie esigenze per un determinato periodo di tempo – come accade nella fattispecie – la vendita dello stesso in epoca successiva non sarà esente da imposta, giacché quel tipo di uso non soddisfa i requisiti necessari per potersi considerare una «prima occupazione». Occorre verificare se l'applicazione di tale criterio riduca la portata dell'esenzione come configurata nel sistema comune dell'IVA.

53.

La direttiva 2006/112 non specifica cosa debba intendersi per «prima occupazione». Concordo con il governo polacco e con la Commissione nel ritenere che si tratti di una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale richiede un'interpretazione uniforme. La stessa non può tuttavia essere concepita in termini astratti, ma deve tenere conto delle specificità della controversia oggetto del rinvio pregiudiziale.

54.

Ciononostante è possibile escludere almeno due linee interpretative della nozione in discussione. La prima si fonderebbe sul mero fatto fisico dell'occupazione degli immobili, senza un titolo giuridico (occupazioni illecite). La seconda includerebbe in tale nozione occupazioni puramente fittizie o realizzate in frode alla legge con l'unico intento di approfittare del vantaggio offerto dall'esenzione, senza tuttavia rispondere ad un'effettiva transazione causale. A mio parere, né l'una né l'altra potrebbero avere l'efficacia giuridica necessaria per consentire che la cessione successiva alle suddette occupazioni (illecite o fittizie) possa essere esentata dal pagamento

dell'IVA.

55.

Tralasciando dunque tali ipotesi estreme, ritengo che un'interpretazione degli articoli 2 e 43 della legge sull'IVA come quella suggerita dal giudice del rinvio (nel senso che associa la «prima occupazione» alla necessaria esistenza di un atto che dia luogo alla riscossione dell'IVA), limiterebbe eccessivamente la portata dell'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112.

56.

Possono difatti verificarsi casi di prima occupazione senza che (in precedenza o al momento in cui ha avuto luogo l'occupazione) si realizzino operazioni imponibili. Siffatti casi comprendono, ad esempio, l'occupazione risultante dalla locazione di un bene immobile ad uso abitativo (20), che costituisce un'operazione, in linea di principio, esente da IVA (21).

57.

Nel caso che ha dato luogo al rinvio pregiudiziale, il promotore ha occupato il bene immobile (ossia, lo ha utilizzato) per le proprie esigenze commerciali, per oltre due anni e, successivamente, lo ha trasferito a un terzo. Le autorità fiscali polacche non qualificano come prima occupazione una siffatta forma di utilizzo per esigenze proprie, semplicemente perché non sussisterebbe un'operazione imponibile.

58.

Una simile premessa (secondo cui l'uso per esigenze proprie non costituisce un'operazione soggetta ad IVA) è, quantomeno, discutibile, alla luce delle precisazioni della Corte di giustizia nella sentenza del 10 settembre 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (22) riguardanti l'ambito di applicazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, in relazione alle operazioni immobiliari. Tale disposizione (e quella omologa contenuta nella direttiva 2006/112) (23) consente agli Stati membri di assimilare a una cessione effettuata a titolo oneroso, soggetta ad IVA, la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa di determinati beni in condizioni specifiche.

59.

Nella menzionata sentenza, la Corte di giustizia ha dichiarato che «quando un comune occupa per la prima volta un edificio che ha fatto costruire sul suo terreno e che utilizzerà (...) per le sue attività (...) tale situazione deve essere considerata come rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, nei limiti in cui lo Stato membro interessato ha fatto ricorso alla facoltà prevista da tale disposizione» (24).

60.

A prescindere dalla circostanza appena evidenziata, certo è che non sempre la prima occupazione deve essere preceduta da una cessione del bene immobile ai sensi della direttiva 2006/112 (vale a dire, dal trasferimento ad un terzo del potere di disporre del bene), né dovrà necessariamente risultare da un'operazione imponibile, se con quest'ultima nozione si faccia riferimento alle prestazioni non esentate.

61.

Specificamente, l'occupazione effettiva del fabbricato da parte del promotore, per esigenze proprie e per un periodo superiore a due anni (come accade nella fattispecie), che si consideri o meno un'operazione imponibile (25), è assimilata ad una prima cessione, sicché, nel caso in cui il bene immobile venga ulteriormente venduto, il suo trasferimento sarà esente da IVA.

62.

È vero che le esenzioni, in quanto deroghe al principio generale di imposizione delle operazioni che costituiscono il fatto generatore dell'IVA, devono essere soggette a un'interpretazione restrittiva, ma alla condizione che tale interpretazione non sia tale da privare le esenzioni stesse dei loro effetti (26).

63.

Nel caso in esame, poiché il legislatore polacco ha scelto di definire l'esenzione in base ai modelli offerti dall'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, ha dovuto rispettare i limiti ivi stabiliti. Egli poteva optare per il criterio della prima occupazione senza ulteriori condizioni, nel senso poc'anzi indicato, oppure, in alternativa, per il criterio del «periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva cessione (...) purché (...) non [superi] (...) due anni» (terzo comma della suddetta disposizione). L'articolo 43, paragrafo 10, della legge sull'IVA contempla entrambe le ipotesi.

64.

In ognuna delle due suddette ipotesi, ripeto, la locuzione «prima occupazione» ha una valenza autonoma, che non dipende dalla previa esistenza di un'operazione imponibile. L'utilizzo di un fabbricato (sia di nuova costruzione, sia trasformato nel modo analizzato di seguito) da parte del proprietario, per un periodo ininterrotto di almeno due anni, è assimilato a una prima cessione e la sua vendita, in un momento successivo, è esente da IVA.

B. Sulla trasformazione di edifici

65.

L'articolo 12, paragrafo 2, [secondo] comma, della direttiva 2006/112 permette agli Stati membri di determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla «trasformazione di edifici».

66.

La possibilità che un promotore (a titolo professionale od occasionale) sia soggetto passivo dell'IVA, non è quindi limitata unicamente ai fabbricati di nuova costruzione, ma comprende anche gli edifici vecchi trasformati. L'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 contempla entrambe le modalità. Il primo comma si riferisce alla nozione di fabbricato come «qualsiasi costruzione incorporata al suolo» e il comma successivo contempla la «trasformazione di edifici, nonché il concetto di suolo pertinente».

67.

Si potrebbe ritenere, quasi intuitivamente, che, in tale contesto, l'allusione alla trasformazione di edifici, anziché dei fabbricati, abbia inteso comprendere gli stessi e il suolo sul quale sono edificati. Tuttavia, la formulazione della disposizione in esame induce ad escludere immediatamente tale idea, giacché, accanto agli edifici, cita il «concetto di suolo pertinente», di modo che, una volta

escluso il suolo, resta solo ciò che è stato costruito su di esso, ossia, precisamente, i fabbricati.

68.

La nozione di fabbricato, conformemente alla sentenza del 16 gennaio 2003, Maierhofer (27), comprende le costruzioni incorporate al suolo (anche quando costituite da elementi prefabbricati che non possano essere facilmente smontati e spostati). La Corte di giustizia afferma che non vi è motivo di distinguere detta nozione a seconda che si tratti di una cessione ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva [divenuto articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112] che si riferisce ai fabbricati, o di un'operazione esentata di cui all'articolo 13, parte B, lettera b) [divenuto articolo 135, paragrafo 1, lettera l)] della direttiva stessa, che si riferisce ai beni immobili (28).

69.

Non essendovi dunque alcun dubbio sul fatto che il fabbricato venduto nel caso di specie era un immobile sottoposto altresì a un lavoro di ristrutturazione il cui importo ammontava al 55% del valore iniziale, l'unica questione da chiarire è se la nozione di trasformazione di cui alla legge sull'IVA sia conforme alla direttiva 2006/112.

70.

Sorgono difficoltà in quanto la direttiva 2006/112 non spiega cosa debba intendersi per «trasformazione». Alcuni chiarimenti al riguardo possono derivare dalla sentenza della Corte di giustizia del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (29). Benché le circostanze all'origine di tale controversia siano diverse da quelle del caso in esame, la nozione di «trasformazione» si collega a operazioni di rinnovamento più o meno complete o avanzate, di vecchi fabbricati (30).

71.

Come ho accennato in precedenza, la logica dell'imposizione dell'IVA sulle cessioni di beni immobili presuppone un'attività economica che incorpora un valore aggiunto attraverso un lavoro di costruzione.

72.

Nel caso delle nuove costruzioni si parte dal terreno, che dovrà essere valorizzato da opere di urbanizzazione affinché il (futuro) fabbricato riunisca le condizioni di abitabilità e di utilizzo funzionale. In seguito, sul terreno valorizzato dovrà erigersi la costruzione. Il passaggio dal suolo non valorizzato alla costruzione abitabile comporta, come è ovvio, una modifica sostanziale della realtà fisica e, in ugual misura, la produzione di valore aggiunto.

73.

Tuttavia, la direttiva 2006/112 mantiene una prospettiva aperta e accetta che questo stesso processo di costruzione, in virtù del quale si è prodotto l'aumento di valore, continui a spiegare i suoi effetti sui fabbricati già usati. Più specificamente, l'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 da agli Stati membri la facoltà di determinare le modalità di applicazione del «criterio di cui al paragrafo 1, lettera a)» (cessione di nuovi fabbricati) alla trasformazione di edifici.

74.

Gli Stati membri sono dunque autorizzati ad assimilare la trasformazione alla prima cessione di un

fabbricato. In mancanza di una definizione di «trasformazione» nella direttiva 2006/112, spetta agli Stati membri stabilire quando e a quali condizioni quest'ultima avrà avuto luogo. Ritengo che l'unico limite implicito imposto dall'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva citata sia che gli Stati membri non includano tra le attività di trasformazione le operazioni distanti dalla nozione stessa di costruzione di un edificio.

75.

Ai sensi della legge sull'IVA, si considera che la trasformazione di un fabbricato in Polonia abbia luogo se le spese sostenute per il miglioramento della struttura hanno raggiunto almeno il 30% del suo valore iniziale. In linea di principio, ritengo che tale regola, la cui adozione rientra tra le competenze dello Stato, non superi i limiti impliciti ai quali ho fatto riferimento. I lavori di ristrutturazione che raggiungano tale percentuale (quasi un terzo del costo iniziale) possono considerarsi sostanziali, poiché sostanziale è anche l'investimento nel fabbricato che si realizza attraverso di essi. Pertanto, tali lavori conferiscono all'immobile così trasformato un valore aggiunto, che costituisce il presupposto logico della (futura) liquidazione dell'IVA, allorché lo stesso sarà oggetto di un'ulteriore messa in vendita.

76.

In ogni caso, spetterà alle autorità fiscali nazionali (o al giudice competente al riesame delle loro decisioni) valutare se il costo delle opere sia imputabile a lavori che comportano un'effettiva rimodellazione, ristrutturazione, miglioria od operazioni analoghe (ossia un'autentica trasformazione) e non già a semplici interventi di manutenzione e conservazione o di carattere puramente ornamentale (31).

77.

Il giudice del rinvio sottolinea che, al riguardo, la legge sull'IVA non stabilisce il momento e l'orizzonte temporale a partire dai quali diviene applicabile la norma che consente di assoggettare ad IVA le successive cessioni di un medesimo fabbricato, dopo ogni opera di trasformazione il cui importo abbia superato il 30% del valore iniziale.

78.

Tuttavia, non mi pare che tale silenzio osti alla conformità della normativa nazionale con l'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112. Nulla impedisce che, nel corso della sua vita utile, un fabbricato subisca trasformazioni sostanziali atte ad aumentare il suo valore iniziale e che equivalgano, almeno in parte, a una sua (ri)costruzione. Le vendite successive a siffatti ulteriori interventi di miglioramento possono essere soggette ad imposizione, nei termini già esposti, sempreché ognuna di tali trasformazioni soddisfi le condizioni per essere assimilata, in misura significativa, a una nuova costruzione del fabbricato.

79.

In ogni caso, le considerazioni quantitative sono pressoché superflue nella fattispecie, tenuto conto dell'indicazione che le spese per le opere di ammodernamento dell'immobile residenziale di proprietà della Kozuba sono ammontate al 55% del valore iniziale di quest'ultimo, cifra che ne rivela l'entità (32). Se inoltre, per il loro oggetto (33), le stesse opere potessero essere inquadrate, sotto il profilo qualitativo, nella categoria dei lavori di trasformazione poc'anzi delineata, difficilmente si potrebbe negare che, mediante le stesse, si sia effettivamente proceduto alla (ri)costruzione dell'abitazione in questione, il che spianerebbe la strada all'esigibilità dell'IVA sulla cessione successiva di quest'ultima.

VI. Conclusione

80.

Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo di rispondere al Naczelný Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), nei seguenti termini:

«Il combinato disposto degli articoli 135, paragrafo 1, lettera j), e 12, paragrafi 1, lettera a), e 2, della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che:

1.

non osta a che la "prima occupazione" di fabbricati, edifici o di parti di essi, sia necessariamente collegata alla realizzazione di operazioni imponibili a fini IVA;

2.

non osta a che uno Stato membro consideri, ai fini dell'esenzione dall'IVA, che una trasformazione di un edificio sussista qualora le spese sostenute per il miglioramento dello stesso siano ammontate almeno al 30% del suo valore iniziale, purché si tratti di miglioramenti sostanziali che riguardano elementi costruttivi».

(1) Lingua originale: lo spagnolo.

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

(3) Poiché il procedimento principale riguarda esclusivamente un fabbricato, e non frazioni dello stesso né la parcella del suolo pertinente, in prosieguo mi riferirò unicamente al regime dell'IVA applicabile ai fabbricati.

(4) Ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi) dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, punto 535, come modificata) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

(5) Kozuba è la denominazione della società Poltrex a partire dal 2009. Sebbene i fatti si siano in parte svolti prima della variazione del nome, mi riferirò a tale società come alla Kozuba.

(6) Secondo l'ordinanza di rinvio (punto 3), l'ammodernamento è consistito nella sostituzione dei tetti, la pittura delle pareti, la sostituzione di porte e finestre, la collocazione di nuovi pavimenti, la costruzione di una scala al primo piano e di un caminetto nel salotto.

(7) Tuttavia, detto giudice annullava la decisione impugnata per motivi puramente formali.

- (8) Si cita la sentenza del 17 gennaio 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, punto 56).
- (9) Sentenza del 18 novembre 2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730, punto 18).
- (10) Citazione delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, paragrafo 15), allo scopo di sottolineare che il trasferimento di un immobile di nuova costruzione, a differenza di quella relativa ad un immobile usato, comporta la conclusione di un processo produttivo che giustifica l'assoggettamento ad IVA.
- (11) Sentenza del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, punto 36).
- (12) Sentenza del 10 settembre 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188, punto 36).
- (13) D'ora in avanti, a fini semplificativi, mi riferirò esclusivamente alle cessioni di fabbricati, giacché la controversia verte unicamente su una di esse.
- (14) Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1). La sua formulazione è identica a quella dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
- (15) Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 44), che cita le sentenze dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, punto 7), e del 21 novembre 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, punto 20).
- (16) La sentenza del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, punto 21) è significativa, quando afferma che «[l]'esenzione (...) si applica alle cessioni di vecchi fabbricati».
- (17) Causa C?326/99, EU:C:2001:506, punto 52.
- (18) V. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, paragrafo 15), cui rimanda anche il giudice del rinvio.
- (19) Proposta di sesta direttiva [COM(73) 950 def.] presentata dal Consiglio il 20 giugno 1973 (Bollettino delle Comunità europee, supplemento 11/73, pag. 5).
- (20) V., in particolare, sentenza del 4 ottobre 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, punto 52). La giurisprudenza della Corte di giustizia ha ammesso che la nozione di locazione di immobili comprende non solamente la locazione di terreni, ma anche la quella di fabbricati o frazioni di essi (sentenze del 12 febbraio 1998, Blasi, C?346/95, EU:C:1998:51; del 9 ottobre 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, EU:C:2001:526; del 9 ottobre 2001, Mirror Group, C?409/98, EU:C:2001:524), e del 15 dicembre 1993, Lubbock Fine, C?63/92, EU:C:1993:929).
- (21) Anche se può non esserlo in alcuni Stati. Nella sentenza del 3 febbraio 2000, Amengual Far (C?12/98, EU:C:2000:62, punto 10), la Corte di giustizia ha affermato che «come emerge (...) [dall']art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, nonché dal contesto nel quale si inserisce il detto articolo, (...) il secondo comma di tale disposizione consente agli Stati membri di prevedere ulteriori esclusioni dall'ambito di applicazione dell'esenzione stabilita per la locazione dei beni immobili (v., in tal senso, sentenza [del] 15 dicembre 1993, Lubbock Fine, C?63/92,

[EU:C:1993:929], punto 13)».

(22) Causa C-92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Articolo 18, lettera a), della direttiva 2006/112.

(24) Sentenza del 10 settembre 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punto 33).

(25) Conformemente alla sentenza del 10 settembre 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Sentenze del 17 gennaio 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punto 56), e del 21 febbraio 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punto 19).

(27) Causa C-315/00, EU:C:2003:23, punti 25 e 26.

(28) Ibidem, punto 34.

(29) Causa C-326/11, EU:C:2012:461.

(30) Tale causa riguardava un fabbricato commerciale in corso di lavori, sul quale era stata perfino iniziata, in parte, l'esecuzione di lavori di demolizione ma che, al momento della cessione, era parzialmente utilizzato, poiché la galleria commerciale era accessibile al pubblico e almeno un negozio era aperto. Un altro caso simile è quello definito dalla sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), relativa ad alcuni fabbricati che erano stati ceduti per essere demoliti e ricostruiti (di fatto, il lavoro di demolizione era iniziato il giorno della cessione). In tale sentenza, la Corte di giustizia ha dichiarato che la costruzione non doveva essere presa in considerazione e che in realtà si trattava della cessione di un terreno non edificato.

(31) Modifiche sostanziali possono essere ritenute, ad esempio, quelle derivanti da lavori riguardanti le fondazioni, la struttura, il tetto e gli elementi relativi alla stabilità e alla resistenza del fabbricato, tra le altre analoghe, nonché quelle collegate alle operazioni menzionate in precedenza.

(32) Punto 15 dell'ordinanza di rinvio.

(33) V. supra, nota 31.