



Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-299/20, 30 settembre 2021, ECLI:EU:C:2021:783	Icade Promotions SAS contro Ministère de l'Action et des Comptes publics	Prima	Rinvio pregiudiziale	FR	Ultima istanza	/	/	Neutralità dell'IVA	IVA - Regime di tassazione sul margine - 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 – Nozione di 'terreni edificabili'

Classificazione

IVA - regime di tassazione del margine

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 392 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 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.

Dispositivo

1) L'articolo 392 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.

2) L'articolo 392 della direttiva IVA 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.

Nota redazionale

Con la sentenza in oggetto, la Prima Sezione della Corte di Giustizia ha affrontato alcune questioni che attengono all'applicazione del regime IVA del margine con riguardo a cessioni di terreni edificabili acquistati ai fini della rivendita. Più in dettaglio, tali domande vertevano sull'interpretazione dell'art. 392 della direttiva 2006/112/CE ('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. La questione pregiudiziale s'inseriva nell'ambito di una controversia che contrapponeva la società Icade Promotion SAS ('Icade') all'Amministrazione tributaria francese, con riferimento al rimborso dell'IVA assolta da Icade in relazione ad una serie di vendite di terreni edificabili a privati effettuate nel corso del 2007 e del 2008. La Icade aveva infatti acquistato terreni non urbanizzati da persone che non erano soggetti passivi a fini IVA; detti acquisti non erano quindi stati assoggettati all'IVA. 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), la Icade aveva venduto i lotti così urbanizzati a persone fisiche, quali terreni edificabili, allo scopo di edificarvi immobili ad uso abitativo, assoggettando tali cessioni al regime dell'IVA sul margine. Successivamente, la Icade aveva presentato istanza di rimborso dell'IVA sul margine assolta all'Amministrazione finanziaria. A tale riguardo, la Icade contestava la posizione del Fisco secondo cui la cessione dei terreni di cui trattasi doveva essere assoggettata al regime dell'IVA sul margine. La Icade 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. In ordine alla prima questione la CGUE ha richiamato la funzione del regime IVA del margine, che mira a garantire il principio della neutralità dell'IVA: tal regime, infatti, è diretto a compensare un ammontare residuo di IVA non detraibile. L'applicazione di una base imponibile ridotta si rende in effetti opportuna nel caso in cui un bene, già assoggettato all'IVA a titolo definitivo, sia successivamente reintrodotta nel circuito commerciale e assoggettato quindi nuovamente all'IVA. In tale situazione, osserva la CGUE, "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. 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" (§§ 39-40). Ciò posto, la CGUE si sofferma sulle condizioni di applicabilità del regime del margine IVA all'ambito degli acquisti di terreni edificabili. Al riguardo la CGUE osserva che non tutti gli acquisti di terreni edificabili da parte di un soggetto passivo in vista della loro rivendita sono necessariamente assoggettati all'IVA. Alla luce di tali considerazioni la CGUE ha quindi risposto nei seguenti termini: l'articolo 392 della Direttiva IVA 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. Venendo alla seconda questione di rinvio pregiudiziale, la CGUE ha, prima di tutto, richiamato la nozione di 'terreno edificabile' rilevante, osservando che essa comprende sia i terreni nudi che quelli urbanizzati ed ha sottolineato come 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 (§ 52). Alla luce di ciò, la CGUE ha osservato come il regime derogatorio del margine potrà trovare applicazione solo con riferimento ai terreni edificabili, definiti tali dagli Stati membri in quanto terreni destinati a supportare fabbricati, che 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 detta disposizione. In ultimo, con riguardo alla questione se l'applicazione del regime di tassazione sul margine sia esclusa con riguardo 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, la CGUE ha osservato che semplici opere di allacciamento alle reti non dovrebbero rientrare nella nozione di 'fabbricato', in quanto tale dizione, seppure interpretata estensivamente, richiama il diverso concetto di 'costruzione incorporata al suolo'.