

**Causa C-707/18****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

13 novembre 2018

**Giudice del rinvio:**

Tribunalul Timiș (Romania)

**Data della decisione di rinvio:**

30 ottobre 2018

**Ricorrente:**

Amărăști Land Investment SRL

**Convenute:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso con il quale si chiede, in sostanza, l'annullamento di una decisione su un reclamo presentato dalla ricorrente contro un avviso di accertamento e un rapporto di ispezione tributaria emessi dalle convenute, l'annullamento parziale di tali atti, che hanno stabilito a carico della ricorrente l'obbligo di versare un importo di IVA supplementare, nonché la condanna delle convenute alla restituzione di detto importo e al pagamento dei relativi interessi.

**Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Si chiede, ai sensi dell'articolo 267 TFUE [Trattato sul funzionamento dell'Unione europea], l'interpretazione degli articoli 24, 28 e 167 e dell'articolo 168, lettera a), 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 relazione alla possibilità di qualificare talune operazioni come «costi di

investimento», per i quali il soggetto passivo potrebbe beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA.

### **Questioni pregiudiziali**

- 1) Se occorra interpretare la direttiva 2006/112, e in particolare i suoi articoli 24, 28, 167 e 168, lettera a), nel senso che, nell'ambito di una vendita di beni immobili non iscritti nel registro nazionale di pubblicità immobiliare (libro fondiario) e non accatastati al momento della cessione, l'acquirente soggetto passivo che, contrattualmente, si assume l'obbligo di effettuare, a proprie spese, i passaggi necessari per la loro prima iscrizione nel registro di pubblicità immobiliare, effettui una prestazione di servizi nei confronti del venditore, oppure un acquisto di servizi connessi al suo investimento immobiliare per il quale deve vedersi riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA.
- 2) Se la direttiva 2006/112, e in particolare gli articoli 167 e 168, lettera a), possano essere interpretati nel senso che i costi sostenuti dall'acquirente, soggetto passivo, in occasione della prima iscrizione nel registro di pubblicità immobiliare degli immobili rispetto ai quali l'acquirente vanta un diritto di credito relativo al futuro trasferimento del diritto di proprietà e che gli sono stati ceduti da venditori che non hanno iscritto nel libro fondiario il loro diritto di proprietà sugli immobili, possano essere qualificati come attività preliminari all'investimento per le quali il soggetto passivo gode del diritto alla detrazione dell'IVA.
- 3) Se occorra interpretare le disposizioni della direttiva 2006/112, e in particolare gli articoli 24, 28, 167 e l'articolo 168, lettera a), nel senso che i costi sostenuti dall'acquirente, soggetto passivo, in occasione della prima iscrizione nel registro di pubblicità immobiliare degli immobili che gli sono stati ceduti e rispetto ai quali l'acquirente, in forza di un accordo, vanta un diritto di credito relativo al futuro trasferimento del diritto di proprietà da parte di venditori che non hanno iscritto nel libro fondiario il loro diritto di proprietà sugli immobili, debbano essere qualificati come prestazioni di servizi nei confronti dei venditori, in un contesto in cui il venditore e l'acquirente hanno convenuto che il prezzo degli immobili non comprende il controvalore delle operazioni relative al catasto.
- 4) Se, nell'accezione della direttiva 2006/112, i costi amministrativi relativi a immobili che sono stati ceduti e sui quali l'acquirente vanta un diritto di credito relativo al futuro trasferimento del diritto di proprietà da parte del venditore, ivi inclusi i costi della prima iscrizione nel registro di pubblicità immobiliare, ma senza limitarsi a questi, debbano essere obbligatoriamente sostenuti dal venditore. O se tali costi, in base ad un accordo tra le parti, possano essere sopportati dall'acquirente o da una qualsiasi delle parti della

transazione, con la conseguenza che a tale soggetto è riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA.

### **Disposizioni del diritto dell'Unione e giurisprudenza richiamate**

Direttiva 2006/112, articolo 9, paragrafo 1, articolo 24, paragrafo 1, articoli 28 e 167 e articolo 168, lettera a)

Sentenza del 29 febbraio 1996, Inzo/Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67) e del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145)

### **Disposizioni nazionali richiamate**

*Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ* (Legge n. 554/2000 sul contenzioso amministrativo)

Articolo 8, paragrafo 1, prima frase: «La persona lesa in un diritto riconosciuto dalla legge o in un interesse legittimo da un atto amministrativo unilaterale, insoddisfatta della risposta al reclamo proposto o che non ha ricevuto alcuna risposta nel termine di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera h), può adire il giudice amministrativo competente per chiedere l'annullamento totale o parziale dell'atto, il risarcimento dei danni subiti ed, eventualmente, il risarcimento dei danni morali».

Articolo 18, paragrafi 1, 3 e 6: «Nel decidere sul ricorso di cui all'articolo 8, paragrafo 1, il giudice può, se del caso, annullare l'atto amministrativo in tutto o in parte; condannare la pubblica autorità a emettere un atto amministrativo, a emanare un altro documento o a svolgere una determinata operazione amministrativa (...). Se decide sulla domanda, il giudice si pronuncia anche sul risarcimento dei danni materiali e morali cagionati, se il ricorrente lo ha richiesto (...). In tutti i casi, il giudice, su richiesta della parte interessata, può stabilire, nel dispositivo, un termine per l'adempimento e la sanzione di cui all'articolo 24, paragrafo 2».

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Legge n. 571/2003 sul codice tributario)

Articolo 271, paragrafo 2: «Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

Articolo 281, paragrafo 6: «Per le cessioni di beni materiali, compresi i beni immobili, la data di consegna è la data in cui avviene il trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario. In via di eccezione, nel caso di contratti che prevedono il pagamento a rate o qualsiasi altro tipo di contratto che preveda che la proprietà sia attribuita al più tardi al momento del pagamento dell'ultimo importo

previsto, salvo i contratti di leasing, la data di consegna è la data in cui il bene è rimesso al beneficiario».

Articolo 297, paragrafo 4: «Ogni soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'imposta sugli acquisti per le seguenti operazioni: a) operazioni soggette a imposta (...)».

*Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016* (Disposizioni di attuazione della legge n. 227/2015 sul codice tributario, approvate con decisione del governo n. 1/2016)

Punto 67, paragrafo 4: «Chi ha l'intenzione, confermata da prove oggettive, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'articolo 269 del codice tributario, e inizia a sostenere costi e/o a effettuare investimenti preliminari necessari per l'avvio di tale attività economica, deve essere considerato un soggetto passivo che agisce in quanto tale, che ha, ai sensi dell'articolo 297 del codice tributario, il diritto di detrarre immediatamente l'imposta dovuta o versata sulle spese e/o gli investimenti effettuati in vista delle operazioni che intende realizzare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua attività».

*Legea nr. 287/2009 privind Codul civil* (legge n. 287/2009 sul codice civile)

Articolo 885, paragrafo 1: «Salvo contrarie disposizioni di legge, i diritti reali su beni immobili repertoriati nel libro fondiario sono acquisiti, sia tra le parti che nei confronti di terzi, solo con la loro iscrizione nel libro fondiario, sulla base dell'atto o del fatto che ne ha giustificato l'iscrizione».

Articolo 886: «Salvo quanto diversamente stabilito dalla legge, la modifica di un diritto reale è effettuata sulla base delle norme che disciplinano l'acquisto o l'estinzione dei diritti reali».

Articolo 888: «L'iscrizione nel libro fondiario avviene sulla base dell'atto notarile, della sentenza divenuta definitiva, del certificato di successione o di un altro atto adottato dall'autorità amministrativa, se così è previsto dalla legge».

Articolo 893, lettera a): «L'iscrizione di un diritto reale può avere luogo soltanto: a) nei confronti di una persona che, alla data della registrazione della domanda, risulta iscritta in qualità di titolare del diritto sul quale l'iscrizione andrà fatta; (...)».

Articolo 1244: «Oltre gli altri casi previsti dalla legge, devono essere concluse per atto pubblico, a pena di nullità assoluta, le convenzioni che sostituiscono o costituiscono diritti reali che devono essere iscritti nel libro fondiario».

Articolo 1672: «Il venditore ha i seguenti obblighi principali: 1) trasferire la proprietà del suo bene o, se del caso, del diritto alienato; 2) consegnare il bene; 3) garantire il compratore dall'evizione e dai vizi del bene».

Articolo 1676: «Nella vendita di beni immobili, il trasferimento della proprietà dal venditore al compratore è soggetto alle disposizioni sul libro fondiario».

Articolo 1719: «Il compratore ha i seguenti obblighi principali: a) prendere in consegna i beni venduti; b) pagare il prezzo di vendita».

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 La ricorrente è stata costituita nel 2014 ai fini della creazione e della gestione di un'azienda agricola su una superficie di terreno di circa 4 000 ha. Al fine di esercitare tale attività, la società acquista attualmente terreni agricoli tramite una procedura che si compone di due fasi. Nella prima fase hanno luogo le promesse di vendita tra i promittenti venditori e la ricorrente, promissario acquirente, con le quali essa consegue un diritto di credito sulla proprietà del terreno. Dopo l'adempimento delle formalità amministrative previste dalla legge per la stipula dei contratti, si svolge la seconda fase, vale a dire la conclusione dei contratti di compravendita con i quali si acquisisce la proprietà dei terreni.
- 2 Per il corretto svolgimento dell'attività d'investimento, la ricorrente si è avvalsa dei servizi di talune imprese specializzate e di società di intermediazione, di avvocati, di notai, del catasto e di servizi topografici per verificare la situazione giuridica dei terreni oggetto di vendita e per tutte le attività preliminari all'effettiva conclusione dei contratti di compravendita, pagando gli onorari di tali imprese.
- 3 La ricorrente ha giustificato la necessità di questi servizi sulla base del fatto che, nell'area geografica dove esercita l'attività, i terreni sono frazionati, hanno superfici ridotte e non sono iscritti nel libro fondiario. Ai fini della validità della conclusione dei contratti di compravendita immobiliare in forma autentica, la legge richiede che i terreni siano iscritti nel libro fondiario, e che il soggetto che nella transazione riveste la qualità di venditore sia il soggetto iscritto come proprietario del terreno nel libro fondiario, quindi nel caso della ricorrente risulta un'impossibilità di acquistare direttamente i terreni e la necessità di svolgere la procedura di acquisto secondo le due fasi menzionate in precedenza.
- 4 I costi relativi all'accatastamento dei terreni in oggetto non sono fatturati ai promittenti-venditori e non sono effettivamente sopportati da questi. Pertanto, nelle promesse bilaterali di compravendita dei terreni è stata inserita una clausola con la quale il venditore promittente dichiara di accettare che il promissario acquirente (la ricorrente) sostenga a proprie spese tutte le operazioni di raccolta, di redazione dei fascicoli, di autenticazione e di registrazione dei documenti, relative al catasto e all'iscrizione del terreno nel libro fondiario, in quanto necessarie affinché il terreno de quo possa essere oggetto di un contratto di compravendita in forma notarile.

- 5 Le parti hanno concordato in anticipo il valore delle operazioni di cui sopra in EUR 750 all'ettaro. Inoltre, hanno inserito una penale in base alla quale, se il promittente venditore non adempie l'obbligo di concludere il contratto nel termine stabilito, per colpa sua o per qualsiasi altro motivo, salvo motivi imputabili alla ricorrente, si impegna a pagare a quest'ultima i costi che essa ha sostenuto per l'iscrizione del terreno nel libro fondiario e un risarcimento danni pari a EUR 2 000 per ettaro.
- 6 Quanto al prezzo stabilito nel contratto, come emerge dalle promesse di vendita, le parti hanno concordato che la ricorrente paghi l'intero prezzo dei terreni al momento della promessa, prezzo che non include il valore relativo all'accatastamento dei terreni, che rimane distinto.
- 7 Il 23 gennaio 2017 la ricorrente ha presentato all'amministrazione tributaria una domanda di rimborso dell'IVA per un importo di 73 828 lei rumeni (RON), a seguito della quale è stata condotta un'ispezione fiscale, che si è conclusa il 15 marzo con un verbale di ispezione fiscale e l'emissione di un avviso di accertamento, entrambi datati 15 marzo 2017, con cui è stata accolta la domanda di rimborso della somma richiesta. Tuttavia, l'amministrazione tributaria ha stabilito un supplemento di IVA da versare pari a RON 41 911, su una base imponibile di RON 209 522, pari al corrispettivo del servizio reso dalla ricorrente in favore dei venditori. Tale base imponibile è stata calcolata moltiplicando la superficie di terreno di 74,43 ettari, per i quali al 31 dicembre 2016 erano stati stipulati contratti di compravendita finali, per EUR 750 all'ettaro.
- 8 A tale riguardo, l'amministrazione tributaria ha evidenziato che l'importo di EUR 750 all'ettaro rappresenta il corrispettivo del servizio reso dalla ricorrente in favore dei venditori in cambio della cessione dei beni. Ha sostenuto che la ricorrente, in cambio dell'acquisto del terreno, ha pagato un prezzo, ma ha anche fornito servizi ai venditori e questi devono sostenere i costi relativi all'intavolazione dei terreni e alla conclusione in forma notarile dei contratti di compravendita. In sostanza, l'amministrazione tributaria ha constatato, da un lato, che la ricorrente ha fornito tali servizi (che rappresentano operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA) in nome proprio ma per conto altrui, ma non ha fatturato il loro valore ai beneficiari né riscosso la relativa IVA e, dall'altro, che la prestazione di servizi è divenuta esigibile alla data di conclusione dei contratti di compravendita in forma notarile.
- 9 Nell'ambito della procedura amministrativa preliminare, la ricorrente ha contestato l'avviso di accertamento fiscale relativo all'importo supplementare di IVA stabilito a suo carico e l'amministrazione tributaria ha respinto tale reclamo. In questo contesto, la ricorrente ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio il ricorso oggetto del procedimento principale.

### Principali argomenti delle parti

- 10 La ricorrente ritiene, in sostanza, che i costi delle operazioni effettuate e che ha sostenuto, pari a EUR 750 per ettaro, siano costi connessi all'investimento, sostenuti al fine di realizzare operazioni imponibili e per le quali le spetta il diritto di detrarre la relativa IVA.
- 11 Per quanto riguarda la *prima questione*, la ricorrente afferma che, a partire dal momento in cui sono state effettuate le promesse di vendita/acquisto, essa ha acquisito un diritto di credito relativo al trasferimento del diritto di proprietà sugli immobili. Dato che è in possesso di tali beni immobili e vanta un diritto di credito su di loro, e che, implicitamente, è destinata ad ottenere il diritto reale di proprietà su detti beni, essa li sfrutta. Secondo la ricorrente, la gestione deve essere intesa anche sotto l'aspetto degli atti preliminari compiuti in relazione ai beni immobili. Tali atti preliminari, come l'intavolazione dell'immobile, vanno considerati come facenti parte della sua attività commerciale, dato che, in mancanza di tale iscrizione nel libro fondiario, il diritto sulla proprietà dei terreni non può essere opponibile a terzi e non può formare oggetto di un contratto di compravendita e la ricorrente non potrebbe porre in essere operazioni imponibili. Nel caso di specie, l'operazione imponibile che la ricorrente intende effettuare è proprio lo sfruttamento agricolo del terreno che sta acquistando.
- 12 Per quanto riguarda la *seconda questione*, la ricorrente afferma che le spese sostenute per la prima iscrizione del terreno nel libro fondiario non sono sostenute dai promittenti venditori e non sono incluse nel prezzo dei terreni, ma rappresentano una spesa a sé e sono qualificate come costo connesso all'investimento immobiliare effettuato. Sul punto la ricorrente richiama la sentenza Inzo, in cui la Corte di giustizia ha dichiarato che, quando l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata può essere considerato come un'attività economica anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e la giurisprudenza della Corte da cui risulta che vi sono situazioni in cui è concesso il diritto alla detrazione dell'IVA per gli acquisti di beni e/o servizi effettuati prima dell'inizio dell'attività imponibile (in fase di investimenti), anche se non saranno utilizzati successivamente nell'ambito di tale attività, ma soltanto se si dimostra l'intenzione del soggetto passivo al momento dell'acquisto di usare i beni e/o i servizi ai fini della successiva attività imponibile.
- 13 Per quanto riguarda la *terza questione*, la ricorrente sostiene che occorre stabilire se, ai sensi della direttiva 2006/112, un acquirente soggetto passivo che contrattualmente assuma l'onere di sostenere costi come quelli di cui al caso di specie agisca come commissionario nei confronti del venditore dei beni immobili in relazione ai quali è stata effettuata l'iscrizione nel libro fondiario.

- 14 Per quanto riguarda la *quarta questione*, la ricorrente ritiene che essa sia pertinente sotto il profilo del diritto delle parti di stabilire contrattualmente chi — l'acquirente o il venditore — sia tenuto a sostenere i costi derivanti dalle operazioni amministrative relative agli immobili che sono stati ceduti e sui quali l'acquirente ha, nei confronti del venditore, un diritto di credito al futuro trasferimento del diritto di proprietà. Occorre interpretare le disposizioni della direttiva 2006/112 relative al diritto di scelta delle parti, con riferimento al riconoscimento o meno, a favore di tale persona, del diritto alla detrazione dell'IVA sulle operazioni così realizzate.
- 15 Dal canto loro, le convenute ritengono che l'importo di EUR 750 all'ettaro costituisca il corrispettivo dei servizi resi dalla ricorrente in favore del venditore in cambio della cessione del terreno. Esse sostengono che il prezzo di vendita comprende anche l'importo di EUR 750 all'ettaro e che mediante la riduzione del prezzo si è realizzato uno scambio di beni e servizi, vale a dire i servizi legati all'accatamento e all'intavolazione dei terreni nonché le spese sostenute dalla ricorrente in cambio della cessione dei beni immobili secondo le condizioni previste dalla legge. Di conseguenza le spese sostenute dalla ricorrente non sono effettuate ai fini di operazioni soggette ad imposta, bensì in favore del venditore. La ricorrente ha agito in qualità di commissionario e, ai fini dell'IVA, è considerata acquirente e rivenditore dei servizi relativi all'accatamento e all'intavolazione degli immobili.

#### **Sintesi della motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale**

- 16 Tenuto conto delle divergenze di opinioni tra le parti, dovute alla diversa interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112, per quanto attiene al diritto della ricorrente di detrarre l'IVA sulle spese da essa sostenute come acquirente soggetto passivo, in occasione della prima iscrizione nel registro di pubblicità immobiliare dei terreni sui quali ha un diritto di credito consistente nel futuro trasferimento del diritto di proprietà, il giudice del rinvio osserva che, nell'ambito della questione ad esso sottoposta, vi sono difficoltà di interpretazione della citata direttiva.
- 17 Il giudice del rinvio rileva che il diritto dell'Unione non disciplina esplicitamente il regime giuridico dei costi sostenuti per le operazioni relative alla prima registrazione degli immobili nel registro di pubblicità immobiliare. Né la direttiva 2006/112 né la giurisprudenza ad essa relativa specificano se tali costi possano essere qualificati come costi di investimento o come una prestazione di servizi in favore del venditore.
- 18 Al fine di decidere sulla controversia, va accertato se le operazioni effettuate dalla ricorrente possano essere qualificate come «costi di investimento» sui quali il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA. Tuttavia, dall'interpretazione della direttiva 2006/112 e dall'analisi della giurisprudenza della Corte di giustizia in cause analoghe non emerge in quale misura tali costi possano essere qualificati

come operazioni preliminari all'investimento, per le quali al soggetto passivo spetta il diritto di detrarre l'IVA. Nonostante la classificazione di dette operazioni sia prerogativa esclusiva del giudice nazionale, per la corretta applicazione delle disposizioni del diritto dell'Unione ai fatti della causa principale il giudice del rinvio ritiene necessario che la Corte di giustizia interpreti le disposizioni in questione.

DOCUMENTO DI LAVORO