

Causa C-299/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

6 luglio 2020

Giudice del rinvio:

Conseil d'État (Francia)

Data della decisione di rinvio:

25 giugno 2020

Ricorrente:

Icade Promotion Logement SAS

Resistente:

Ministre de l'Action et des Comptes Publiques

**CONSEIL D'ÉTAT (Consiglio
di Stato, Francia)**
in sede contenziosa

(omissis)

Udienza del 10 giugno 2020

Lettura del 25 giugno 2020

Visto il seguente procedimento:

La società per azioni semplificata (SAS) Icade Promotion Logement ha chiesto al tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia) di disporre il rimborso, fino a concorrenza degli importi di EUR 2 826 814 e di EUR 2 369 881, dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») da essa versata per i periodi compresi, rispettivamente, tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2007 e tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2008. Con sentenza (omissis) del 27 aprile 2012, il tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) ha respinto tale domanda.

Con sentenza (omissis) del 18 luglio 2014, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles, Francia) ha respinto il ricorso in appello interposto dalla società avverso la suddetta sentenza.

Con decisione (omissis) del 28 dicembre 2016, il Conseil d'État (Consiglio di Stato), pronunciandosi in sede contenziosa, accogliendo parzialmente il ricorso proposto dalla società, annullava la sentenza della cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) del 18 luglio 2014 nella parte in cui verteva sul rimborso dell'(omissis) [IVA] relativa alle sole operazioni realizzate da tale società e rinviava la causa alla corte d'appello nella parte in cui disponeva tale annullamento.

Con una seconda sentenza (omissis) del 19 ottobre 2017, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) respingeva l'appello interposto dalla (omissis) Icade Promotion Logement avverso la sentenza del 27 aprile 2012.

Con impugnazione sommaria, memoria integrativa, memoria di replica e nuove memorie, depositate il 20 dicembre 2017, il 20 marzo, il 21 settembre, il 16 novembre 2018 e il 7 giugno 2019 presso la segreteria del contenzioso del Conseil d'État (Consiglio di Stato), la società Icade Promotion Logement chiede al Conseil d'État (Consiglio di Stato), in via principale: **[Or. 2]**

1°) di annullare detta seconda sentenza;

2°) di statuire nel merito della causa e accogliere il suo appello;

3°) in via subordinata, di interrogare in via pregiudiziale la Corte di giustizia dell'Unione europea sull'interpretazione delle disposizioni 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];

(omissis)

(omissis) Secondo la Icade Promotion Logement, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles):

- avrebbe snaturato i fatti, dichiarando che essa non aveva fornito alcuna precisazione sulla natura esatta delle operazioni che aveva effettuato su ciascuno dei terreni interessati prima della loro vendita, di modo che non poteva fondatamente sostenere che la vendita di tali terreni avesse concorso alla realizzazione di immobili nuovi ai sensi dell'articolo 257, paragrafo 7, del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»);

- non avrebbe sufficientemente motivato la sua decisione e sarebbe incorsa in un errore di diritto dichiarando che le sue operazioni di vendita di terreni a privati non rientravano nel regime dell'(omissis) [IVA] immobiliare di cui

all'articolo 257, paragrafo 7, del (omissis) [CGI], bensì nel regime dell'(omissis) [IVA] sul margine di cui al paragrafo 6 dello stesso articolo;

- sarebbe incorsa in un errore di diritto dichiarando che la normativa francese, esentando dall'(omissis) [IVA], ai sensi dell'articolo 261, paragrafo 5, del [CGI], le operazioni di lottizzazione realizzate dagli enti locali, e assoggettando queste stesse operazioni, se effettuate da soggetti privati, al regime dell'(omissis) [IVA] sul margine, non violava il principio di neutralità dell'(omissis) [IVA];

- sarebbe incorsa in un errore di diritto argomentando, sulla base del mancato assoggettamento all'(omissis) [IVA] dell'operazione di acquisto di un terreno, che l'applicazione del regime di imposizione sul margine previsto dall'articolo 257, paragrafo 6, del (omissis) [CGI] all'operazione di cessione di tale terreno era conforme all'articolo 392 della direttiva 2006/112 (omissis);

- sarebbe incorsa in un errore di diritto nel dichiarare che l'articolo 392 della direttiva 2006/112 (omissis), nella parte in cui prevede che il regime dell'(omissis) [IVA] sul margine può applicarsi alle cessioni di fabbricati e di terreni edificabili acquistati per la rivendita, non ha né per oggetto né per effetto di escludere da tale regime gli acquisti di terreni non edificati che vengono poi rivenduti come terreni edificabili.

Con tre controricorsi, depositati il 3 agosto, il 10 ottobre 2018 e il 24 marzo 2020, il ministre de l'action et des comptes publics (Ministro dell'Azione e dei Conti pubblici) ha chiesto il rigetto dell'impugnazione. Esso **[Or. 3]** sostiene che i motivi dedotti dalla società ricorrente sono infondati e che non occorre adire la Corte di giustizia dell'Unione europea in via pregiudiziale.

Visti gli altri documenti agli atti;

Visti:

- la direttiva 2006/112 (omissis);

- il (omissis) [CGI] e il livre des procédures fiscales (testo unico delle procedure fiscali; in prosieguo: il «LPF»);

- il code de justice administrative (codice di giustizia amministrativa) e l'ordinanza del 25 marzo 2020, n. 2020-305;

(omissis)

considerando quanto segue:

1. Dagli atti di causa sottoposti ai giudici di merito risulta che (omissis) la Icade Promotion Logement, che esercita l'attività di lottizzante, ha assoggettato le cessioni di terreni edificabili a privati da essa realizzate nei periodi dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007 e dal 1° gennaio al 31 dicembre 2008 al regime dell'(omissis)

[IVA] sul margine risultante dal combinato disposto delle norme allora previste all'articolo 257, paragrafo 6, e all'articolo 268 del (omissis) CGI. Essa ha chiesto all'amministrazione tributaria, in forza dell'articolo L. 190 del (omissis) LPF, il rimborso dell'imposta versata di conseguenza, che ammonterebbe, a suo avviso, a EUR 2 826 814 per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2007 e a EUR 2 369 881 per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2008. A seguito del rigetto della sua richiesta da parte dell'amministrazione, (omissis) la Icade Promotion Logement ha adito il giudice tributario. Essa ha proposto ricorso per cassazione contro la seconda sentenza pronunciata dalla cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) in tale contenzioso, con cui quest'ultima, senza pronunciarsi sulla sua ricevibilità, ha respinto in quanto infondata la domanda di rimborso presentata dalla società.

2. Da un lato, ai sensi dell'articolo 12 della direttiva 2006/112 (omissis): «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: (...) / b) la cessione di un terreno edificabile. (...)». L'articolo 135 della direttiva stabilisce quanto segue: «1. Gli Stati membri esentano le **[Or. 4]** operazioni seguenti: (...) / k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b) (...)». Ai sensi dell'articolo 392 della direttiva: «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».
3. Dall'altro, ai sensi dell'articolo 257 del (omissis) [CGI], nella versione applicabile ai periodi d'imposta oggetto di causa: «Sono altresì soggetti all'imposta sul valore aggiunto: (...) / 6° Fermo restando quanto disposto dal paragrafo 7: / a) Le operazioni che hanno oggetto beni immobili (...) e il cui risultato deve essere inserito nella base imponibile dell'imposta sui redditi a titolo di proventi industriali e commerciali; / (...) 7° Le operazioni che concorrono alla realizzazione o alla cessione di beni immobili. / Tali operazioni sono imponibili anche se hanno natura non commerciale. / 1. Si tratta in particolare delle seguenti operazioni: / a) Le vendite (...) di terreni edificabili, dei beni assimilati a tali terreni ai sensi della lettera A dell'articolo 1594-0 G (...); / Sono in particolare oggetto del primo comma i terreni in relazione ai quali, entro quattro anni dalla data dell'atto in cui risulta l'operazione, l'acquirente (...) ottiene 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. / (...)». Ai sensi dell'articolo 268 del medesimo codice, nella versione applicabile ai periodi d'imposta oggetto di causa: «Per quanto riguarda le operazioni di cui al paragrafo 6 dell'articolo 257, la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto è costituita dalla differenza tra: / a. da un lato, il prezzo dichiarato e gli oneri che si aggiungono a questo, o il valore venale del bene se superiore al prezzo

aumentato degli oneri; / b. dall'altro, (...) le somme versate dal cedente a qualsiasi titolo per l'acquisto del bene (...)».

4. Dalle disposizioni, citate al punto precedente, dell'articolo 257, paragrafo 7, del (omissis) [CGI] risulta che tale paragrafo 7 non era applicabile alle cessioni di terreni edificabili acquistati da persone fisiche ai fini della costruzione di immobili che tali persone destinavano ad uso abitativo. Di conseguenza, tali operazioni si trovavano assoggettate all'(omissis) [IVA] sulla base delle disposizioni del paragrafo 6 del medesimo articolo, quando erano realizzate da persone rientranti nell'ambito di applicazione di tali disposizioni. In questo caso, l'imposta era calcolata, in applicazione delle disposizioni dell'articolo 268 del (omissis) [CGI], non sulla base del prezzo di cessione del terreno, ma sulla base del margine realizzato dal cedente.
5. (omissis) La Icade Promotion Logement sosteneva dinanzi alla cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) di aver effettuato acquisti di terreni non edificati fuori dall'ambito di applicazione dell'(omissis) [IVA], al fine di rivenderli senza costruirvi fabbricati, e aveva poi suddiviso i terreni acquistati in lotti e proceduto a lavori di installazione di varie reti che servivano tali lotti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni), prima di vendere i lotti così urbanizzati a persone fisiche, in quanto terreni edificabili, allo scopo di edificarvi immobili destinati ad uso abitativo. Per contestare l'assoggettamento delle vendite così realizzate all'(omissis) [IVA] sul margine sulla base del combinato disposto dell'articolo 257, paragrafo 6, e dell'articolo 268 del (omissis) [CGI], la Icade Promotion Logement faceva valere che l'applicazione a tali operazioni del regime d'imposizione sul margine era incompatibile con l'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112], sotto un duplice profilo. **[Or. 5]**
6. In primo luogo, secondo la Icade Promotion Logement, l'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112] autorizza gli Stati membri ad assoggettare le cessioni di terreni edificabili a un regime d'imposizione sul margine solo se il soggetto passivo che realizza tali cessioni aveva versato l'(omissis) [IVA] a monte all'atto dell'acquisto dei terreni e non aveva avuto il diritto di effettuare la detrazione. Per rispondere a tale argomento, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) ha dichiarato che l'assenza del «diritto a detrazione» all'atto dell'acquisto menzionato dall'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112] riguarda i casi in cui l'acquisto non è stato assoggettato all'(omissis) [IVA]. (omissis) La Icade Promotion Logement sostiene che la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) ha commesso, su tale punto, un errore di diritto, facendo segnatamente valere che la versione in lingua inglese dell'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112] limita chiaramente la possibilità di applicare il regime d'imposizione sul margine all'ipotesi in cui l'acquisto del bene rivenduto sia stato assoggettato all'(omissis) [IVA] senza che tale imposta possa essere detratta dal soggetto passivo che lo rivende.

7. La risposta a tale motivo vertente su un errore di diritto dipende dalla questione se l'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112], che deve essere applicato restrittivamente in quanto eccezione, debba essere interpretato nel senso che esso circoscriva l'applicazione del regime d'imposizione sul margine a operazioni di cessione di immobili il cui acquisto è stato assoggettato all'(omissis) [IVA] senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di effettuare la detrazione di tale imposta, o se esso consenta più ampiamente, come suggerisce la sua versione in lingua francese, di applicare tale regime a operazioni di cessione di immobili il cui acquisto non è stato assoggettato all'(omissis) [IVA], o perché tale acquisto non rientra nell'ambito di applicazione di quest'ultima, o perché, pur rientrandovi, ne è esente.
8. In secondo luogo, secondo (omissis) la Icade Promotion Logement, l'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112] autorizza gli Stati membri ad assoggettare le cessioni di terreni edificabili a un regime d'imposizione sul margine solo se il soggetto passivo che realizza siffatte cessioni si limiti ad acquistare e rivendere detti terreni nello stato in cui sono. Per rispondere a detto argomento, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) ha dichiarato che la menzione, nell'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112], delle cessioni di terreni edificabili «acquistati per la rivendita» non ha né per oggetto né per effetto di escludere gli acquisti di terreni non edificati poi rivenduti come terreni edificabili. (omissis) La Icade Promotion Logement sostiene che la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles) ha commesso su tale punto un errore di diritto, sostenendo in particolare che il regime d'imposizione sul margine non può essere applicato alle operazioni di vendita di immobili che sono stati oggetto, dopo il loro acquisto, di trasformazioni.
9. La risposta a questo secondo motivo dipende dalla risposta alla questione se l'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112], che deve essere applicato restrittivamente in quanto costituisce un'eccezione, debba essere interpretato nel senso di escludere l'applicazione del regime d'imposizione sul margine alle operazioni di cessioni di terreni edificabili nelle due seguenti ipotesi: quando tali terreni, acquistati come non edificati, diventano, fra il momento dell'acquisto e quello della rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili; o quando essi siano oggetto, fra il momento dell'acquisto e quello della rivendita da parte del soggetto passivo, di modifiche delle loro caratteristiche, quali la loro suddivisione in lotti o la realizzazione di opere che permettano di collegarli a varie reti (stradale, dell'acqua potabile, elettrica, del gas, fognaria, di telecomunicazioni).
10. Le questioni menzionate ai punti 7 e 9 sono determinanti per la soluzione della presente controversia e presentano serie difficoltà interpretative, in assenza di giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea che chiarisca l'oggetto e la portata delle [Or. 6] disposizioni controverse. Occorre, di conseguenza, adire la Corte in applicazione dell'articolo 267 (omissis) [TFUE] e, finché essa non si

sia pronunciata, sospendere il procedimento sull'impugnazione della (omissis) Icade Promotion Logement.

D E C I D E:

Articolo 1: Il procedimento relativo al ricorso presentato dalla (omissis) Icade Promotion Logement è sospeso in attesa della pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle seguenti questioni:

1) Se l'articolo 392 della direttiva [2006/112/CE del Consiglio,] del 28 novembre 2006[, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto] 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' (omissis) [IVA] senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre tale imposta. O se esso consenta di applicare tale regime alle operazioni di cessione di immobili il cui acquisto non sia stato assoggettato a tale imposta, o perché tale acquisto non rientra nel campo di applicazione della stessa, o perché, pur rientrandovi, ne è esente.

2) Se l'articolo 392 della direttiva (omissis) [2006/112] debba essere interpretato nel senso che esso esclude l'applicazione del regime d'imposizione sul margine ad operazioni di cessione di terreni edificabili nelle due seguenti ipotesi:

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

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

(omissis)