

**Causa C-243/23 [Drebers] <sup>1</sup>****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

18 aprile 2023

**Giudice del rinvio:**

Hof van Beroep te Gent (Corte d'appello di Gent - Belgio)

**Data della decisione di rinvio:**

28 giugno 2022

**Ricorrente:**

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

**Resistente:**

L BV

**Oggetto del procedimento principale**

Il procedimento principale verte sulla questione se L BV abbia diritto a detrazione di IVA per determinati lavori di ristrutturazione di un edificio che viene in parte utilizzato a fini professionali.

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

La presente domanda ai sensi dell'articolo 267 TFUE verte sulla questione se gli articoli 187 e 189 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») ostino a una normativa come quella di cui al procedimento principale (ossia gli articoli 48, §2 e 49 WBTW [Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, Codice dell'imposta sul valore aggiunto belga; in prosieguo: il «WBTW) in combinato disposto con l'articolo 9 KB [koninklijk besluit, regio decreto] n. 3), ai sensi della quale il termine prorogato di rettifica di

<sup>1</sup> Questo è un nome fittizio, che non corrisponde al nome vero di nessuna parte nel procedimento.

15 anni in caso di trasformazione di un fabbricato esistente viene applicato soltanto se dopo i lavori si configura un «fabbricato nuovo», ai sensi dell'articolo 12 della direttiva IVA, mentre il periodo di vita economica di un fabbricato oggetto di una trasformazione importante – che tuttavia sulla base dei criteri amministrativi di diritto interno non è qualificato come un «fabbricato nuovo» – è identico al periodo di vita economica di un fabbricato nuovo, che è notevolmente superiore al termine di cinque anni di cui all'articolo 187 della direttiva IVA, e se il citato articolo 187 abbia effetto diretto.

### **Questioni pregiudiziali**

Se gli articoli 187 e 189 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ostino ad una normativa come quella di cui al procedimento principale (segnatamente gli articoli 48, §2 e 49 WBTW in combinato disposto con l'articolo 9 del KB n. 3 del 10 dicembre 1969, relativamente al regime di detrazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto), ai sensi della quale il termine prorogato di rettifica (di 15 anni) in caso di trasformazione di un fabbricato esistente viene applicato soltanto se, dopo l'esecuzione dei lavori, sulla base dei criteri di diritto interno si configura un «fabbricato nuovo», ai sensi dell'articolo 12 della direttiva summenzionata, mentre il periodo di vita economica di un fabbricato oggetto di una trasformazione importante (che tuttavia sulla base dei criteri amministrativi di diritto interno non è qualificato come un «fabbricato nuovo» ai sensi del citato articolo 12) è identico al periodo di vita economica di un fabbricato nuovo, che è notevolmente superiore al termine di cinque anni di cui al suddetto articolo 187, il che emerge tra l'altro dal fatto che i lavori eseguiti sono ammortizzati in un periodo di 33 anni, periodo che costituisce anche la durata in cui sono ammortizzati gli edifici nuovi.

Se l'articolo 187 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto abbia effetto diretto cosicché un soggetto passivo il quale ha eseguito lavori a un fabbricato, senza che detti lavori determinino, ai sensi dei criteri di diritto interno, che il fabbricato trasformato sia considerato un «fabbricato nuovo», ai sensi dell'articolo 12 della citata direttiva, ma per cui detti lavori hanno un periodo di vita economica identica al periodo di vita economica di tali fabbricati nuovi per i quali vale invece un termine di rettifica di 15 anni, possa invocare l'applicazione del termine di rettifica di 15 anni.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere**

Articoli 12, 187 e 189 della direttiva IVA/articolo 4, paragrafo 3, TUE

## Disposizioni di diritto nazionale invocate

Articoli 1, §9, paragrafo 1, 1°, 48, §2, e 49 WBTW (codice dell'IVA, Belgio) /articolo 9 del KB n. 3

## Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 L BV è una società per l'esercizio della professione di avvocato. Già da vari anni essa dispone di un immobile che viene utilizzato in parte a fini privati e in parte per l'esercizio dell'attività economica.
- 2 Dal 2007 al 2015 l'immobile in parola è stato oggetto di rilevanti opere di ristrutturazione: in una prima fase, durata fino al luglio 2010, sono stati eseguiti lavori alle tre parti posteriori (il corpo intermedio, il padiglione di vetro e il vano ascensore) e allo stesso fabbricato principale. Nella seconda fase sono stati, tra l'altro, portati avanti i lavori in corso alle tre parti posteriori e si sono dovuti eseguire nuovamente alcuni lavori, mentre nella terza fase è stato completato il fabbricato principale. Dopo i lavori il valore di vendita del fabbricato è stimato in EUR 2 750 000, presumendo che esso sia destinato per il 40 % ad essere utilizzato come abitazione privata e per il 60 % per fini professionali.
- 3 Nel gennaio 2014 è stata eliminata l'esenzione dall'IVA per l'attività economica della professione di avvocato, cosicché da allora L BV è registrata come soggetto passivo ai fini dell'IVA.
- 4 Dall'agosto 2015 l'Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Amministrazione generale dell'Ispettorato speciale delle imposte, Belgio) ha effettuato un controllo fiscale senza preavviso nella sede sociale di L BV, relativo al periodo dal 1° gennaio 2014 al 30 settembre 2015. A seguito di detto controllo il FOD [Federale Overheidsdienst] Financiën (Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio; in prosieguo: il «FOD Financiën») ha dichiarato che L BV in tale periodo aveva commesso diverse violazioni della normativa IVA.

Nel verbale definitivo del FOD Financiën del 21 settembre 2017 si dichiara dovuta IVA per un importo pari a EUR 163 756,24 e il FOD Financiën ha contestato a L BV, tra l'altro, un'errata applicazione del termine di rettifica. Per i costi dei summenzionati lavori immobiliari L BV aveva preso in considerazione un periodo di rettifica di 15 anni, mentre il FOD Financiën ha ritenuto che non si trattasse di lavori di costruzione di un fabbricato, cosicché il termine di rettifica era limitato a cinque anni.

- 5 Nell'ottobre 2017 è stata notificata a L BV un'ingiunzione, tra l'altro, per EUR 163 756,24 a titolo di IVA, e sanzioni pecuniarie fiscali per un importo di EUR 16 375,63 per detrazione illecita di IVA.
- 6 Nell'ottobre 2018 L BV ha presentato ricorso avverso detta ingiunzione dinanzi al rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunale di primo

grado delle Fiandre Orientali, sede di Gent, Belgio). Con sentenza del 10 marzo 2020 tale giudice ha dichiarato il ricorso ricevibile e in parte fondato.

- 7 Suddetta sentenza è stata impugnata dal FOD Financiën nel giugno 2020 dinanzi al giudice del rinvio. Il FOD Financiën chiede, tra l'altro, di dichiarare che è applicabile l'articolo 9, §1, paragrafo 1, KB n. 3, e che pertanto il termine di rettifica è di cinque anni per l'IVA imposta sulle immobilizzazioni materiali, e di riconoscere le somme richieste. L BV, che ha proposto impugnazione incidentale, chiede segnatamente il rigetto dell'impugnazione del FOD Financiën.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 8 Il FOD Financiën non ha accettato il termine di rettifica di 15 anni perché i lavori immobiliari non avrebbero determinato la «costruzione di un fabbricato», ma soltanto il miglioramento e il rinnovo di un fabbricato esistente. Le disposizioni normative e regolamentari non consentono dunque che ai fatti concreti sia applicato il termine di rettifica di 15 anni.
- 9 L BV contesta che vi sarebbe motivo per applicare soltanto un termine di rettifica di cinque anni. A suo avviso la normativa belga non è compatibile con la direttiva IVA e con il presupposto che la rettifica dell'IVA può essere assoggettata a un termine più lungo in caso di immobili che di regola vengono utilizzati e ammortizzati per un periodo più lungo e che hanno un (notevolmente) più lungo periodo di vita economica.

### **Breve esposizione della motivazione del rinvio**

- 10 Ai sensi dell'articolo 187, paragrafo 1, commi 1 e 2, della direttiva IVA, la durata del termine di rettifica per beni di investimento in linea di principio è di cinque anni. Tuttavia, in base all'articolo 187, paragrafo 1, comma 3, gli Stati membri possono prorogare la durata del periodo di rettifica sino a un massimo di vent'anni per i «beni d'investimento immobiliari». In forza dell'articolo 189 della direttiva IVA gli Stati membri possono definire tra l'altro il concetto di «beni d'investimento» e indicare l'ammontare di IVA che deve essere preso in considerazione per la rettifica. L'articolo in parola dispone inoltre che gli Stati membri possono «adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato», il che implica che la direttiva IVA riconosce agli Stati membri un certo margine di discrezionalità.

L BV sostiene a ragione che tale facoltà non è assoluta e che gli Stati membri non possono eccedere i limiti del loro potere discrezionale, il che significa che devono rispettare i termini utilizzati nella direttiva IVA.

- 11 Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE gli Stati membri adottano ogni misura atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione e si

astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.

- 12 Inoltre gli Stati membri devono esercitare la loro facoltà tenendo conto degli obiettivi della direttiva IVA nonché del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comunitario dell'IVA. Si deve convenire con L BV nella sua tesi che con ciò si intende il principio di neutralità fiscale come espressione particolare del principio della parità di trattamento, in base al quale beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino dunque in concorrenza gli uni con gli altri, devono essere trattati allo stesso modo ai fini dell'IVA e che un soggetto passivo può invocare la direttiva IVA per opporsi a una normativa nazionale incompatibile con detta direttiva e con i principi che la sottendono.
- 13 Il legislatore belga ha fissato le norme sulle rettifiche relativamente a beni immobili e altre immobilizzazioni materiali tra l'altro negli articoli 1, §9, paragrafo 1, 1°, 48, §2, e 49 WBTW, e nel KB n. 3.

In una sentenza del 30 aprile 2021 lo Hof van Cassatie (Corte di Cassazione, Belgio) ha desunto dalle suddette disposizioni che atti finalizzati o che contribuiscono a modificare o apportare migliorie a un fabbricato o una parte di un fabbricato sono assoggettati a un termine di rettifica di cinque anni, mentre gli atti finalizzati o che contribuiscono a costruire un fabbricato o una parte di un fabbricato sono assoggettati a un termine di rettifica di quindici anni.

Anche il Minister van Financiën (Ministro delle Finanze, Belgio) in risposta a un quesito parlamentare del maggio 2017, ha confermato che per modificare o apportare migliorie a un fabbricato in linea di principio il termine di rettifica ha una durata di cinque anni, sempre che i lavori eseguiti non siano tanto importanti cosicché, di fatto, il fabbricato deve essere considerato nuovo.

Per il diritto belga dunque in caso di trasformazione di un fabbricato esistente il termine di rettifica di 15 anni viene applicato per l'IVA imposta su tali lavori se, dopo l'esecuzione degli stessi, ai fini dell'IVA si configura un «fabbricato nuovo».

- 14 L BV afferma giustamente che, ai sensi della normativa belga, il termine prorogato di rettifica di 15 anni non è applicabile per opere significative eseguite su fabbricati se i fabbricati in parola, anche se a seguito di tali lavori hanno un periodo di vita economica analogo a quello di fabbricati di nuova costruzione – il che si evince tra l'altro dal termine di ammortamento applicato per dette opere che è identico a quello per fabbricati di nuova costruzione, nonostante la natura e la rilevanza dei lavori eseguiti per la sostenibilità del fabbricato come mezzo di produzione economico –, non sono qualificati come «fabbricati nuovi» ai fini dell'IVA.
- 15 L BV sostiene che, trasponendo in diritto nazionale la nozione di «beni d'investimento immobiliari» di cui alla direttiva IVA in modo tanto rigido (applicando il termine di rettifica di 15 anni solo per lavori che realizzano un

fabbricato che può essere ceduto applicando l'IVA, senza utilizzare un termine simile per lavori a seguito dei quali un fabbricato ottiene un periodo di vita economica analogo a quello di un fabbricato nuovo, unicamente perché a parere del FOD Financiën il fabbricato ristrutturato non potrebbe essere venduto in regime di IVA), l'articolo 9 KB n. 3 viola la direttiva IVA e che il Re non ha esercitato in modo conforme alla direttiva le facoltà ad esso conferite dall'articolo 48, §2, WBTW.

- 16 L BV fa valere che in primo luogo occorre dichiarare che gli articoli 187 o 189 della direttiva IVA non fanno in alcun modo riferimento a «fabbricati nuovi» e/o all'articolo 12 della direttiva IVA, che spiega quanto, nel contesto della normativa IVA, debba essere considerato come un «fabbricato nuovo» che può essere ceduto applicando l'IVA.
- 17 Per contro, ad avviso di L BV, la nozione «beni d'investimento» indica innegabilmente beni utilizzati per un lungo periodo e che di regola vengono ammortizzati. A suo avviso per «beni d'investimento immobiliari» si intendono beni immobili con un periodo di vita economica (notevolmente) superiore al termine di rettifica standard di cinque anni, il che emergerebbe fra l'altro dal fatto che essi vengono ammortizzati per un periodo molto più lungo.

Affinché i lavori eseguiti su un bene immobile vengano considerati come un bene d'investimento immobiliare ai sensi della direttiva IVA, secondo L BV assume rilevanza il periodo di vita economica del bene immobile a seguito dei lavori o delle trasformazioni di cui è stato oggetto, e non tanto il momento della prima utilizzazione dello stesso. La resistente lo considera logico giacché il termine di rettifica è inteso a controllare e correggere la detrazione relativa alla fabbricazione o alla realizzazione di un mezzo di produzione.

- 18 L BV rinvia al principio di neutralità fiscale, che a suo parere richiede che tutti i beni d'investimento immobiliare ricevano lo stesso trattamento ai fini dell'IVA mediante lo stesso periodo di vita economica o uno analogo, ciò implicando che essi devono essere assoggettati al medesimo termine di rettifica ai fini dell'IVA. La resistente afferma che se i fabbricati, come nel caso di specie, sono trasformati in maniera sostanziale e hanno pertanto un periodo di vita economica della medesima durata di un fabbricato nuovo - il che si evince dalla circostanza che i lavori sono ammortizzati per un periodo di 33 anni -, detti fabbricati, quali mezzo di produzione venuto in essere a seguito dei lavori, sono analoghi a fabbricati nuovi e dovrebbero essere assoggettati allo stesso trattamento ai fini dell'IVA.
- 19 Il giudice del rinvio, atteso che L BV gli chiede di interpretare la direttiva diversamente da quanto consentito dalle disposizioni normative e regolamentari del Belgio e che esistono dubbi sulla compatibilità del diritto belga con il diritto comunitario, ritiene che al riguardo sia necessario presentare questioni pregiudiziali alla Corte.