



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

9 marzo 2023 \*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 12, paragrafi 1 e 2 – Cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente – Assenza di disposizioni di diritto interno che prevedano le modalità di applicazione del criterio legato alla prima occupazione – Articolo 135, paragrafo 1, lettera j) – Esenzioni – Cessione, dopo la trasformazione, di un fabbricato che è stato occupato per la prima volta anteriormente alla trasformazione – Dottrina amministrativa nazionale che assimila i fabbricati che hanno subito modifiche importanti a fabbricati nuovi»

Nella causa C-239/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio), con decisione del 28 marzo 2022, pervenuta in cancelleria il 5 aprile 2022, nel procedimento

**État belge,**

**Promo 54 SA**

contro

**Promo 54 SA,**

**État belge,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da M. Safjan (relatore), presidente di sezione, N. Piçarra e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Promo 54 SA, da P. Wouters, advocaat;

\* Lingua processuale: il francese.

- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia, C. Ehrbar e V. Uher, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 12, paragrafi 1 e 2, e dell'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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Promo 54, SA, attiva nel settore dello sviluppo di progetti immobiliari, e l'État belge (Stato belga) in merito all'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuto da tale società a titolo della trasformazione di un precedente istituto scolastico in appartamenti e uffici.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:  
«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;».
- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva così prevede:  
«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».

5 L'articolo 12, paragrafi 1 e 2, della suddetta direttiva dispone quanto segue:

«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».

6 L'articolo 135, paragrafo 1, della medesima direttiva così recita:

«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);

(...)».

### ***Diritto belga***

7 L'articolo 1, paragrafo 9, del codice dell'IVA prevede quanto segue:

«Ai fini dell'applicazione del presente codice, si intende:

- 1° per fabbricato o frazione di fabbricato, qualsiasi costruzione incorporata al suolo;
- 2° per suolo pertinente, il terreno sul quale è consentito edificare e che è ceduto dalla stessa persona, contemporaneamente al fabbricato e pertinente al medesimo.

Il comma 1, 2°, non si applica all'articolo 44, § 3, 2°, lettera d)».

8 L'articolo 44, paragrafo 3, del codice dell'IVA, relativo alle esenzioni, così dispone:

«Sono ancora esenti dall'imposta:

1° le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni immobili per natura;

Sono tuttavia eccettuate le cessioni di fabbricati, frazioni di fabbricati e del suolo pertinente di cui all'articolo 1, § 9, quando le loro cessioni sono effettuate entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui avviene la prima occupazione o il primo utilizzo dei beni di cui all'articolo 1, § 9, 1°, da:

- un soggetto passivo di cui all'articolo 12, § 2, che ha costruito, fatto costruire o acquistato con applicazione dell'imposta, detti beni di cui all'articolo 1, § 9, 1°;
- un soggetto passivo di cui all'articolo 8, § 1;
- o qualsiasi altro soggetto passivo, qualora abbia manifestato, nella forma e nel modo determinati dal Re, l'intenzione di effettuare tale cessione con applicazione dell'imposta.

(...)».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 9 Il 6 giugno 2008, la Promo 54 e un'altra società, la Immo 2020, hanno concluso un contratto di collaborazione ai sensi del quale la Immo 2020, proprietaria del terreno sul quale era stato eretto un precedente istituto scolastico, nella fattispecie una scuola secondaria, ha affidato alla Promo 54 l'incarico di assumere la supervisione della trasformazione di tale scuola in appartamenti e in uffici, nonché la vendita di detti beni immobili. Con atto del 18 febbraio 2009, la Immo 2020 ha altresì rinunciato al diritto di accessione a favore della Promo 54.
- 10 La vendita di tali futuri appartamenti si inseriva nell'ambito di una costruzione giuridica composta da due contratti distinti stipulati con gli acquirenti. Da un lato, questi ultimi stipulavano un contratto con la Immo 2020 avente ad oggetto la vendita di una parte del vecchio fabbricato scolastico da trasformare nonché di una parte del terreno su cui esso è stato eretto. Dall'altro, lo stesso giorno, la Promo 54 concludeva con gli acquirenti un contratto d'opera per i lavori di ristrutturazione.
- 11 L'amministrazione tributaria belga ha ritenuto che si trattasse di un'operazione artificiosamente scissa al fine di ottenere un vantaggio fiscale abusivo. Tale operazione sarebbe in realtà un'operazione unica di cessione di appartamenti nuovi soggetta ad IVA all'aliquota del 21% invece di una vendita di un vecchio fabbricato e del terreno su cui è eretto, seguita da una ristrutturazione di detto fabbricato, soggetta all'aliquota ridotta del 6%.
- 12 La Promo 54 ha contestato tale riqualificazione dinanzi al tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), che ha tuttavia respinto il suo ricorso.

- 13 Investita della causa in appello, la cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio) ha ritenuto che la determinazione del carattere «nuovo» di un bene comportasse necessariamente l'esercizio di un certo potere discrezionale in capo all'amministrazione tributaria e che un'attuazione della facoltà lasciata agli Stati membri dall'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA non fosse necessaria per equiparare i fabbricati già esistenti che avevano subito trasformazioni sufficientemente significative ai fabbricati «nuovi» menzionati all'articolo 44, paragrafo 3, 1°, lettera a), del codice dell'IVA. Ora, nel caso di specie, secondo tale giudice sarebbero stati costruiti nuovi fabbricati, idonei a essere oggetto di una prima occupazione, di modo che non possono beneficiare dell'esenzione prevista a favore della cessione di beni immobili per natura di cui all'articolo 44, paragrafo 3, 1°, lettera a), del codice dell'IVA.
- 14 Lo Stato belga e la Promo 54 hanno entrambi proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della cour d'appel di Liegi (Corte d'appello di Liegi).
- 15 Secondo la Promo 54, solo i fabbricati nuovi, vale a dire quelli che non sono stati ancora occupati, possono essere soggetti all'IVA. Essa ritiene quindi che, sin dalla sua prima occupazione o dal suo primo utilizzo, ogni fabbricato perda il suo carattere nuovo, dato che lo Stato belga non si è avvalso della possibilità di definire le modalità di applicazione del criterio della «prima occupazione», previsto all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, alle trasformazioni di edifici. In mancanza di una tale attuazione, le autorità competenti non potrebbero estendere la nozione di «prima occupazione» a un fabbricato ristrutturato, già oggetto di una simile occupazione prima della sua trasformazione.
- 16 In tali circostanze, la Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:
- «Se gli articoli 12, paragrafi 1 e 2, e 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che, qualora lo Stato membro non abbia determinato le modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alla trasformazione di edifici, la cessione, dopo la trasformazione, di un fabbricato che, anteriormente alla trasformazione, è stato oggetto di una prima occupazione ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), o dell'articolo 12, paragrafo 2, comma 3, della direttiva [2006/112], debba rimanere esente dall'[IVA]».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 17 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 2, di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale prima disposizione per la cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente, diversi da quelli la cui cessione è effettuata anteriormente alla loro prima occupazione, si applica anche alla cessione di un fabbricato che era stato oggetto di una prima occupazione anteriormente alla sua trasformazione, anche se lo Stato membro di cui trattasi non ha definito, nel proprio diritto interno, le modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alle trasformazioni di edifici, come la seconda di tali disposizioni lo autorizzava a fare.
- 18 Al riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, la cessione, anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente.

- 19 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), di tale direttiva prevede un'esenzione dall'imposta a favore delle cessioni di fabbricati diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima, vale a dire diversi da quelli la cui cessione sia effettuata anteriormente alla loro «prima occupazione» (v., in tal senso, sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 55).
- 20 Tali disposizioni operano in pratica una distinzione tra i vecchi fabbricati, la cui vendita non è in linea di principio soggetta all'IVA, e i fabbricati nuovi, la cui vendita è soggetta a tale imposta, sia essa effettuata nell'ambito di un'attività economica permanente oppure a titolo occasionale (v., in tal senso, sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 56 e giurisprudenza ivi citata). Di conseguenza, la cessione, da parte di un soggetto passivo, di un fabbricato anteriormente alla sua «prima occupazione» è soggetta all'imposta, mentre la cessione di un fabbricato successiva alla sua «prima occupazione» a un consumatore finale ne è esentata.
- 21 La ratio legis delle suddette disposizioni è l'assenza relativa di valore aggiunto generato dalla vendita di un vecchio fabbricato. Infatti, la vendita di un fabbricato successiva alla sua prima cessione a un consumatore finale, che segna la fine del processo di produzione, non produce un valore aggiunto significativo e deve quindi, in linea di principio, essere esente da imposta (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 57 e giurisprudenza ivi citata).
- 22 Sebbene la direttiva IVA introduca la nozione di «prima occupazione» al suo articolo 12, paragrafo 1, lettera a), senza definirla, i lavori preparatori della 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), che continuano a essere pertinenti ai fini della direttiva IVA, precisano che il criterio della «prima occupazione» di un fabbricato va inteso come corrispondente a quello del primo utilizzo del bene da parte del suo proprietario o del suo locatario.
- 23 Ora, poiché la cessione di un vecchio fabbricato che ha subito una trasformazione genera, al pari della cessione di un fabbricato nuovo anteriormente alla sua prima occupazione, un valore aggiunto, essa soddisfa il criterio della «prima occupazione» di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA e dà luogo a un'operazione soggetta all'imposta.
- 24 Sebbene gli Stati membri siano quindi autorizzati, in forza dell'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, a definire le modalità di applicazione del criterio della «prima occupazione» alle trasformazioni di edifici, tale disposizione non può tuttavia essere interpretata nel senso che gli Stati membri sarebbero così autorizzati a modificare la nozione stessa di «prima occupazione» nelle loro legislazioni nazionali, a pena di compromettere l'effetto utile dell'esenzione prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), di detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 45).
- 25 La Corte ha così delineato la nozione di «trasformazione di edifici», considerando che il fabbricato di cui trattasi deve aver subito modifiche sostanziali intese a modificarne l'uso o a cambiare in misura considerevole le condizioni di occupazione (v., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 52).

- 26 Fatto salvo il rispetto della portata di tale nozione, gli Stati membri possono avvalersi della facoltà prevista all'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA imponendo, ad esempio, un criterio quantitativo, secondo il quale i costi di una simile trasformazione devono essere pari a una determinata percentuale del valore iniziale del fabbricato in oggetto per comportare l'assoggettamento all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 48).
- 27 Se, nel caso di specie, il legislatore belga non si è avvalso di tale facoltà adottando simili disposizioni vincolanti, l'amministrazione belga, nella propria prassi amministrativa relativa all'articolo 44, paragrafo 3, 1°, del codice dell'IVA, ha assimilato ai nuovi fabbricati i vecchi fabbricati che hanno subito trasformazioni tali da acquisire di conseguenza le caratteristiche di un nuovo fabbricato.
- 28 Certamente, secondo una giurisprudenza costante della Corte, in sede di trasposizione di una direttiva è particolarmente importante, per garantire la certezza del diritto, che i singoli possano contare su una situazione giuridica chiara e precisa, che consenta loro di sapere esattamente quali sono i loro diritti e di farli valere, se del caso, dinanzi ai giudici nazionali (sentenza del 7 giugno 2007, *Commissione/Grecia*, C-178/05, EU:C:2007:317, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Non si può tuttavia sostenere che, poiché lo Stato membro di cui trattasi non si è avvalso della facoltà di definire modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alle trasformazioni di edifici, offerta dall'articolo 12, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, mediante disposizioni vincolanti di diritto interno, talune trasformazioni di edifici non potrebbero essere soggette all'IVA, conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), di tale direttiva, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima e la giurisprudenza della Corte, mediante un'interpretazione della nozione di «prima occupazione» prevista dalle disposizioni del diritto interno.
- 30 Ciò equivarrebbe infatti a ritenere che il ricorso da parte di uno Stato membro alla facoltà di definire le modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alle trasformazioni di edifici comporterebbe l'assoggettamento di un fabbricato all'IVA, mentre ciò risulta in realtà dal principio fondamentale secondo cui è il valore aggiunto a determinare l'assoggettamento e dalle definizioni risultanti dalla giurisprudenza della Corte. Al riguardo, occorre rilevare che, nel caso di specie, il carattere «sostanziale» delle modifiche, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 25 della presente sentenza, sembra indubbio, circostanza che spetta al giudice del rinvio confermare.
- 31 Alla luce di quanto precede, l'assenza di definizione vincolante, nel diritto interno, delle modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alle trasformazioni di edifici non conferisce un effetto diretto all'esenzione di questi ultimi, ove un'interpretazione del diritto interno in conformità con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima, e con la giurisprudenza della Corte ad esso relativa conduca invece al rifiuto dell'esenzione richiesta.
- 32 Si deve pertanto rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 2, della medesima, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale prima disposizione per la cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente, diversi da quelli la cui cessione è effettuata anteriormente alla loro prima occupazione, si applica anche alla cessione di un fabbricato che era stato oggetto di una prima occupazione anteriormente alla sua

trasformazione, anche se lo Stato membro di cui trattasi non ha definito, nel proprio diritto interno, le modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alle trasformazioni di edifici, come la seconda di tali disposizioni lo autorizzava a fare.

### **Sulle spese**

- 33 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

**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, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 2, della medesima,**

**deve essere interpretato nel senso che:**

**l'esenzione prevista da tale prima disposizione per la cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente, diversi da quelli la cui cessione è effettuata anteriormente alla loro prima occupazione, si applica anche alla cessione di un fabbricato che era stato oggetto di una prima occupazione anteriormente alla sua trasformazione, anche se lo Stato membro di cui trattasi non ha definito, nel proprio diritto interno, le modalità di applicazione del criterio della prima occupazione alle trasformazioni di edifici, come la seconda di tali disposizioni lo autorizzava a fare.**

Firme