

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

19 dicembre 2019

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni imponibili – Detrazione dell'imposta assoluta a monte – Acquisto di beni immobili non iscritti nel registro immobiliare nazionale – Spese connesse alla prima iscrizione in tale registro sostenute dall'acquirente – Ricorso a società terze specializzate – Partecipazione ad una prestazione di servizi o a spese per investimenti effettuate per le esigenze di un'impresa»

Nella causa C-707/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunalul Timiș (Tribunale superiore di Timiș, Romania), con decisione del 30 ottobre 2018, pervenuta in cancelleria il 13 novembre 2018, nel procedimento

Amărăști Land Investment SRL

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J. Malenovský (relatore) e N. Wahl, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo rumeno, da C.-R. Canțăr, R.I. Hațieganu e L. Lițu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Biolan, 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 degli articoli 24, 28, 167 e 168 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 nel contesto di una controversia tra l'Amărăști Land Investment SRL, da un lato, e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Direzione regionale delle finanze pubbliche di Timișoara, Romania) e l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Amministrazione provinciale delle finanze pubbliche di Timiș, Romania), dall'altro, relativa al diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle operazioni con le quali l'Amărăști Land Investment ha intrapreso, a proprie spese, le azioni necessarie per la prima iscrizione nel registro immobiliare nazionale (in prosieguo: il «registro immobiliare») dei terreni che intendeva acquistare.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:
«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:
(...)
c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 4 L'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, prevede quanto segue:
«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».
- 5 L'articolo 28 di tale direttiva così recita:
«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».
- 6 L'articolo 167 della stessa direttiva così dispone:
«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 7 L'articolo 168 della direttiva IVA, contenuto nel titolo X della stessa, rubricato «Detrazioni», è formulato nei seguenti termini:
«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:
a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;
(...)».

Diritto rumeno

Legge n. 227/2015

- 8 Ai sensi dell'articolo 297, paragrafo 4, della Legge nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015 sul codice tributario):

«Ogni soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'imposta sugli acquisti per le seguenti operazioni:

- a) operazioni soggette a imposta;

(...).

- 9 L'articolo 271, paragrafo 2, di tale legge così dispone:

«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».

Codice civile

- 10 L'articolo 885, paragrafo 1, della Legge nr. 287/2009 privind Codul civil al României (legge n. 287/2009, recante il codice civile rumeno) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 505, del 15 luglio 2011; in prosieguo: il «codice civile»), recita come segue:

«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».

- 11 L'articolo 886 del codice civile così dispone:

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

- 12 Ai sensi dell'articolo 888 di tale codice:

«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».

- 13 L'articolo 893 di detto codice enuncia quanto segue:

«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;

(...).

- 14 L'articolo 1244 del codice civile prevede quanto segue:

«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».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 15 L'Amărăști Land Investment è stata costituita nel 2014 per svolgere attività agricole e, a tal fine, la società ha acquisito terreni.
- 16 Il processo di acquisizione di tali terreni ha comportato due fasi. In primo luogo, è stata conclusa una promessa sinallagmatica di vendita tra il promittente venditore dei terreni e l'Amărăști Land Investment, con la quale quest'ultima ha acquisito un diritto di credito sulla proprietà di tali terreni. In secondo luogo, dopo l'adempimento delle formalità amministrative previste dalla legge per la conclusione del contratto di vendita dei suddetti terreni, quest'ultimo è stato sottoscritto dalle parti interessate.
- 17 A tale riguardo, il giudice del rinvio precisa che il diritto rumeno impone che i contratti di vendita di beni immobili, come i terreni di cui trattasi nella controversia principale, assumono la forma di atti notarili e che, affinché tali contratti siano validamente conclusi in forma notarile, i terreni in questione devono essere iscritti nel registro immobiliare e il venditore deve esservi indicato come proprietario, il che non è avvenuto per i terreni di cui trattasi nel procedimento principale.
- 18 Nell'ambito dei suoi investimenti fondiari e al fine di espletare le formalità amministrative necessarie prima della conclusione del contratto di vendita di tali terreni, l'Amărăști Land Investment si è avvalsa, a proprie spese, di servizi forniti da terzi, in particolare avvocati, notai e società specializzate in questioni catastali e topografiche. In particolare, si è avvalsa dei servizi di una società catastale per la prima iscrizione dei terreni nel registro immobiliare.
- 19 Le promesse di vendita dei terreni in questione contenevano una clausola in base alla quale l'autore della promessa di vendita dichiarava di accettare che l'Amărăști Land Investment avrebbe effettuato, a proprie spese, tutte le operazioni di raccolta di documenti, di redazione dei fascicoli, di autenticazione e di registrazione dei documenti, relative al catasto e all'iscrizione nel registro immobiliare. Inoltre, esso ha dichiarato di comprendere che tutte le procedure di registrazione effettuate dall'Amărăști Land Investment erano assolutamente necessarie affinché il contratto di vendita potesse essere concluso in forma notarile.
- 20 I costi relativi alla prima iscrizione dei suddetti terreni nel registro immobiliare, che le parti del contratto hanno stimato di comune accordo in EUR 750 per ettaro, non sono stati rifatturati al venditore. Le promesse di vendita prevedevano inoltre che l'Amărăști Land Investment pagasse al venditore, al momento della loro conclusione, l'intero prezzo dei terreni, che non includeva il controvalore delle operazioni catastali.
- 21 Tali promesse di vendita contenevano anche una clausola secondo la quale il venditore era tenuto a pagare all'Amărăști Land Investment le spese sostenute per l'iscrizione dei terreni in questione nel registro immobiliare nonché un risarcimento danni di EUR 2 000 per ettaro se non avesse adempiuto all'obbligo di concludere il contratto di vendita entro il termine stabilito, per sua colpa o per qualsiasi altro motivo, salvo motivi imputabili all'Amărăști Land Investment.
- 22 A seguito dell'acquisto dei terreni, l'Amărăști Land Investment ha presentato il 23 gennaio 2017 una domanda di rimborso dell'IVA per un importo di 73 828 lei rumeni (RON) (circa EUR 15 456), che è stata accolta dall'amministrazione tributaria.
- 23 Tuttavia, tale amministrazione ha successivamente stabilito un supplemento di IVA di RON 41 911 (circa EUR 8 772), in quanto la somma di EUR 750 per ettaro di cui al punto 20 della presente sentenza rappresentava il controvalore del servizio fornito dall'Amărăști Land Investment ai venditori, relativo alla registrazione dei terreni in questione e alla conclusione dei contratti di vendita in forma notarile in cambio della cessione di tali terreni. A tale riguardo, la suddetta amministrazione ha sostenuto che, in cambio dei suddetti terreni, l'Amărăști Land Investment

aveva, da un lato, pagato un prezzo e, dall'altro, fornito ai venditori un servizio il cui costo doveva necessariamente essere a loro carico.

- 24 L'Amărăști Land Investment ha presentato un reclamo contro l'avviso di accertamento fiscale relativo all'importo supplementare di IVA, che è stato respinto dall'amministrazione tributaria per il motivo che tale società aveva fornito i servizi in questione a proprio nome, ma per conto dei venditori, senza tuttavia addebitare il controvalore ai beneficiari né riscuotere l'IVA relativa a tale fornitura di servizi.
- 25 Dinanzi al giudice del rinvio, l'Amărăști Land Investment asserisce che i costi da essa sopportati e stimati in EUR 750 per ettaro sono costi connessi all'investimento, sostenuti ai fini di operazioni tassate, per le quali essa ha il diritto di detrarre l'IVA.
- 26 Essa afferma inoltre che l'importo dei costi relativi all'iscrizione dei terreni di cui al procedimento principale nel registro immobiliare è stato fissato in EUR 750 per ettaro, al fine di facilitare la valutazione del danno che avrebbe potuto esserle causato se i venditori non avessero rispettato l'obbligo di concludere i contratti di vendita dei terreni in forma notarile. L'Amărăști Land Investment specifica che, in pratica, questo importo, che variava da un'operazione all'altra, poteva essere superiore o inferiore a tale somma di EUR 750.
- 27 Considerando che la controversia che è chiamato a risolvere richiede un'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, il Tribunalul Timiș (Tribunale superiore di Timiș, Romania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se occorra interpretare la [direttiva IVA], 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 IVA], 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 IVA], 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 IVA], 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla quarta questione

- 28 Con la quarta questione, che deve essere risolta per prima, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che essa osta a che le parti di un'operazione avente per oggetto il trasferimento della proprietà di un bene immobile convengano che il futuro acquirente (in prosieguo: l'«acquirente») sostenga in tutto o in parte le spese relative alle formalità amministrative connesse a tale operazione, in particolare quelle relative alla prima iscrizione di tale immobile nel registro immobiliare, e a che a detto acquirente debba pertanto essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA.
- 29 A tale riguardo, si deve constatare che la direttiva IVA non contiene alcuna disposizione che limiti la libertà di cui dispongono, in linea di principio, le parti di un'operazione di vendita immobiliare, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, di determinare contrattualmente quale di esse sosterrà i costi delle formalità amministrative connesse a tale operazione.
- 30 Va peraltro rilevato che, come indicato nella decisione di rinvio, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale impone che un immobile la cui vendita è prevista sia iscritto nel registro immobiliare e che la persona che riveste la qualità di venditore vi sia menzionata come proprietario di tale immobile, pena la nullità del contratto di compravendita.
- 31 Pertanto, la prima iscrizione nel registro immobiliare di tale immobile e la menzione, in tale registro, del suo proprietario, non rientrano nella libertà contrattuale delle parti di una vendita immobiliare, in quanto riflettono un obbligo di legge gravante sul venditore.
- 32 Quindi, l'inserimento di una clausola contrattuale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, intesa a far sostenere all'acquirente di un immobile i costi connessi alla prima iscrizione di detto immobile nel registro immobiliare e alla menzione del suo proprietario non può derogare alla natura di obbligo di legge gravante sul futuro venditore (in prosieguo: il «venditore»), che è all'origine di tali costi, né sostituirsi ad esso.
- 33 Di conseguenza, la mera presenza di tale clausola in una promessa sinallagmatica di vendita di immobili non è determinante per stabilire se l'acquirente disponga di un diritto alla detrazione dell'IVA relativa al pagamento delle spese derivanti dalla prima iscrizione degli immobili in questione nel registro immobiliare.
- 34 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quarta questione che la direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che non osta a che le parti di un'operazione diretta a trasferire la proprietà di immobili concordino una clausola secondo la quale l'acquirente sopporterà in tutto o in parte le spese attinenti alle formalità amministrative connesse con tale operazione, in particolare quelle relative alla prima iscrizione di tali immobili nel registro immobiliare. Tuttavia, la sola presenza di una clausola siffatta in una promessa sinallagmatica di vendita di immobili non è determinante per stabilire se l'acquirente disponga di un diritto alla detrazione dell'IVA relativa al pagamento delle spese derivanti dalla prima iscrizione degli immobili in parola nel registro immobiliare.

Sulla prima e sulla terza questione

- 35 Con la prima e la terza questione, che devono essere esaminate congiuntamente e per seconde, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA, in particolare il suo articolo 28, debba essere interpretata nel senso che, nell'ambito di una promessa sinallagmatica di vendita di immobili non iscritti nel registro immobiliare, si ritiene che l'acquirente soggetto passivo il quale, conformemente agli impegni contrattuali assunti nei confronti del venditore, intraprende le azioni necessarie per la prima iscrizione degli immobili di cui trattasi in tale registro avvalendosi di servizi forniti da terzi soggetti passivi, abbia prestato a titolo personale i servizi in questione al venditore, ai sensi del menzionato articolo 28, anche qualora le parti del contratto abbiano convenuto che il prezzo di vendita dei suddetti immobili non comprende il controvalore delle operazioni catastali.
- 36 A tale riguardo, occorre sottolineare che l'articolo 28 della direttiva IVA prevede che, 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.
- 37 Pertanto, tale disposizione crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, in quanto si ritiene che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, tali servizi all'operatore per conto del quale agisce (sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 86).
- 38 Alla luce di quanto precede, e poiché l'articolo 28 della direttiva 2006/112 rientra nel titolo IV di tale direttiva, rubricato «Operazioni imponibili», si deve considerare che, se la prestazione di servizi a cui un operatore partecipa è soggetta all'IVA, anche il rapporto giuridico tra tale operatore e l'operatore per conto del quale egli agisce deve essere soggetto all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 87).
- 39 In primo luogo, nel procedimento principale, è pacifico che l'Amărăști Land Investment ha agito in nome proprio quando ha concluso un contratto con terzi soggetti passivi al fine di compiere le azioni necessarie per l'iscrizione degli immobili di cui trattasi nel registro immobiliare.
- 40 In secondo luogo, per quanto riguarda la questione se, in tale contesto, l'Amărăști Land Investment abbia agito per conto del venditore dei suddetti immobili, va ricordato che, come indicato al punto 31 della presente sentenza, l'obbligo di effettuare la prima iscrizione di un immobile nel registro immobiliare riflette un obbligo di legge incombente al venditore, il quale deve esservi menzionato come proprietario di tale immobile.
- 41 Ne consegue che, se, in forza di un contratto concluso con il venditore di detto immobile, l'acquirente compie, a proprie spese, le azioni necessarie alla prima iscrizione nel registro immobiliare dello stesso immobile e alla menzione, in tale registro, del proprietario del medesimo, al fine di adempiere ad un obbligo di legge imposto a quest'ultimo, tali azioni devono essere considerate come compiute per conto di terzi, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA.
- 42 In terzo luogo, dato che il testo dell'articolo 28 della direttiva IVA non contiene condizioni relative al carattere oneroso della partecipazione alla prestazione di servizi, è irrilevante, ai fini dell'applicazione di tale articolo, la circostanza che i costi connessi alla prima iscrizione dell'immobile in questione nel registro immobiliare non siano stati rifatturati dall'acquirente al venditore, cosicché il controvalore delle operazioni catastali non è stato incluso nel prezzo di vendita di tale immobile.
- 43 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima e alla terza questione che la direttiva IVA, in particolare il suo articolo 28, dev'essere interpretata nel senso che, nell'ambito di una promessa sinallagmatica di vendita di immobili non iscritti nel registro immobiliare, si ritiene che l'acquirente soggetto passivo il quale, conformemente agli impegni contrattuali che si è assunto nei confronti del venditore, compie le azioni necessarie alla prima iscrizione degli immobili in parola nel suddetto registro avvalendosi di servizi forniti da terzi soggetti

passivi, abbia fornito a titolo personale, al venditore, i servizi in questione, ai sensi di tale articolo 28, anche qualora le parti del contratto abbiano convenuto che il prezzo di vendita dei suddetti immobili non include il controvalore delle operazioni catastali.

Sulla seconda questione

- 44 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se la direttiva IVA, in particolare gli articoli 167 e 168, lettera a), debba essere interpretata nel senso che le spese sostenute da una società costituita per l'esercizio di attività agricole, che si avvale dei servizi di terzi soggetti passivi ai fini della prima iscrizione nel registro immobiliare dei terreni che essa acquista, possono essere qualificate come spese di investimento ai fini dell'attività economica che essa intende iniziare a esercitare.
- 45 Come si evince dalla domanda di pronuncia pregiudiziale e dal testo stesso della prima questione, risulta che la seconda questione è stata sollevata nel caso in cui si ritenga che l'acquirente soggetto passivo non abbia fornito a titolo personale, al venditore, i servizi di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA.
- 46 Poiché la Corte ha dichiarato, nella risposta alla prima e alla terza questione, che si ritiene che un acquirente come la ricorrente nel procedimento principale abbia fornito a titolo personale, al venditore, i servizi di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

- 47 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:

- 1) **La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che non osta a che le parti di un'operazione diretta a trasferire la proprietà di immobili concordino una clausola secondo la quale il futuro acquirente sopporterà in tutto o in parte le spese attinenti alle formalità amministrative connesse a tale operazione, in particolare quelle relative alla prima iscrizione di tali immobili nel registro immobiliare nazionale. Tuttavia, la sola presenza di una clausola siffatta in una promessa sinallagmatica di vendita di immobili non è determinante per stabilire se il futuro acquirente disponga di un diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa al pagamento delle spese derivanti dalla prima iscrizione degli immobili in parola nel registro immobiliare nazionale.**
- 2) **La direttiva 2006/112, in particolare il suo articolo 28, deve essere interpretata nel senso che, nell'ambito di una promessa sinallagmatica di vendita di immobili non iscritti nel registro immobiliare nazionale, si ritiene che il futuro acquirente soggetto passivo il quale, conformemente agli impegni contrattuali che si è assunto nei confronti del futuro venditore, compie le azioni necessarie alla prima iscrizione degli immobili in parola in tale registro avvalendosi di servizi forniti da terzi soggetti passivi, abbia fornito a titolo personale, al futuro venditore, i servizi in questione, ai sensi di tale articolo 28, anche qualora le parti del contratto abbiano convenuto che il prezzo di vendita dei suddetti immobili non include il controvalore delle operazioni catastali.**