Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

17 gennaio 2013*

«Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 135, paragrafo 1, lettera k), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 3 — Terreno non edificato — Terreno edificabile — Nozioni — Lavori di demolizione al fine di erigere una nuova costruzione — Esenzione dall'IVA»

Nella causa C-543/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 9 settembre 2011, pervenuta in cancelleria il 24 ottobre 2011, nel procedimento

Woningstichting Maasdriel

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta dal sig. E. Jarašiūnas, presidente di sezione, dalla sig.ra C. Toader (relatore) e dal sig. C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig. N. Wahl

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 novembre 2012,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Woningstichting Maasdriel, da H. de Kat, advocaat;

— per il governo dei Paesi Bassi, da J. Langer e C. Wissels, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. van Nuffel, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'olandese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 3, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Woningstichting Maasdriel (in prosieguo: la «Woningstichting») e lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato per le Finanze) in merito all'esenzione dall'imposta sul trasferimento relativa ad un'operazione di acquisizione di un immobile, esenzione connessa, secondo il diritto olandese, all'assoggettamento di detta operazione all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 12, paragrafi 1 e 3, della direttiva IVA è formulato come 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:

(...)

b) la cessione di un terreno edificabile.

(...)

3. Ai fini del paragrafo 1, lettera b), si considerano "terreni edificabili" i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

4 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), di tale direttiva dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

(…)».

Il diritto dei Paesi Bassi

5 L'articolo 11 della legge del 1968 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Wet op de omzetbelasting 1968), del 28 giugno 1968 (*Staatsblad 1968*, n. 329) nella sua versione applicabile alla causa principale (in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), enuncia quanto segue:

«1. Alle condizioni stabilite mediante provvedimento amministrativo a carattere generale, sono esentati dall'imposta:

a) la cessione di beni immobili e di diritti cui tali beni sono assoggettati, fatta eccezione per:

1) la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad esso pertinente, effettuata prima, al momento o entro i due anni successivi alla sua prima occupazione nonché la cessione di un terreno edificabile,

(…)

4. Per l'applicazione del paragrafo 1, lettera a), punto 1, è considerato terreno edificabile qualsiasi terreno non edificato:

a) sul quale sono eseguiti o sono stati eseguiti lavori;

b) che è stato dotato di infrastrutture ad uso esclusivo del suolo;

c) nelle cui vicinanze sono o sono state impiantate infrastrutture; o

d) per il quale è stata rilasciata una concessione edilizia

al fine di erigere costruzioni sul suolo».

6 L'articolo 2, paragrafo 1, della legge sull'imposta sugli atti giuridici (Wet op belastingen van rechtsverkeer) dispone che «[l]'"imposta sul trasferimento" è un'imposta percepita a titolo di acquisizione di beni immobili situati nei Paesi Bassi o di diritti ad essi afferenti».

7 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, lettera a), di tale legge e alle condizioni stabilite mediante provvedimento amministrativo a carattere generale, viene esentata dall'imposta sul trasferimento l'acquisizione «mediante cessione ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), punto 1, della [legge relativa all'IVA] (…) assoggettata all'imposta sul valore aggiunto, a meno che il bene venga usato come mezzo di gestione e l'acquirente possa detrarre l'imposta sul valore aggiunto in tutto o in parte conformemente all'articolo 15 della [legge relativa all'IVA]».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 Il 13 novembre 2006, la Woningstichting ha stipulato con il Comune di Maasdriel (in prosieguo: il «venditore») un contratto di vendita avente ad oggetto un appezzamento di terreno. A quella data insisteva sul terreno un edificio che era stato utilizzato come biblioteca (in prosieguo: l'«edificio esistente»), a fianco del quale si trovava un parcheggio pubblico lastricato.

9 Il contratto di vendita prevedeva che il «bene venduto [sarebbe stato] trasferito in stato attrezzato», in considerazione dell'intento della Woningstichting di far costruire sul terreno immobili ad uso abitativo, ed eventualmente uffici con spazi per parcheggi. Le parti avevano convenuto che il venditore avrebbe

provveduto alla demolizione dell'edificio esistente e alla rimozione del lastricato del parcheggio. Il prezzo convenuto per il terreno ammontava a EUR 1 380 000 (IVA esclusa), a cui andavano aggiunte le spese di demolizione, stimate in un importo di EUR 22 000 (IVA esclusa).

10 Nei mesi di gennaio e febbraio 2007 il venditore ha fatto demolire l'edificio esistente e rimuovere i detriti.

11 La cessione del terreno alla Woningstichting è stata effettuata al momento del trasferimento di proprietà, intervenuto con atto notarile del 2 marzo 2007. A tale data il parcheggio era ancora in uso, il lastricato non era ancora stato rimosso e la Woningstichting non aveva ancora ottenuto la licenza edilizia necessaria alla realizzazione del suo progetto, che era nella fase di pianificazione ed elaborazione di disegni.

12 Conformemente al diritto dei Paesi Bassi, al fine di evitare la doppia imposizione, se un'acquisizione di beni immobili è assoggettata a IVA, essa è esentata dall'imposta sul trasferimento calcolata sul prezzo di vendita. La cessione di un terreno edificabile è assoggettata a IVA. La cessione di un terreno non edificato è invece esente da IVA e resta assoggettata all'imposta sul trasferimento.

13 La Woningstichting ha versato l'IVA al venditore per la cessione di cui trattasi, ritenendo che essa riguardasse un terreno edificabile e fosse pertanto assoggettata a detta imposta, cosicché l'imposta sul trasferimento non era dovuta.

14 L'ispettore tributario ha tuttavia considerato che detta cessione riguardasse un terreno non edificato, esentato in quanto tale dall'IVA, e che quindi essa fosse assoggettata all'imposta sul trasferimento. Di conseguenza, la Woningstichting ha ricevuto un avviso di rettifica a titolo dell'imposta sul trasferimento, contro cui ha proposto un reclamo dinanzi all'ispettore tributario. A seguito di rigetto del reclamo, la Woningstichting ha impugnato la relativa decisione con ricorso dinanzi al Rechtbank te Arnhem (Tribunale di Arnhem), che lo ha respinto.

15 La Woningstichting ha impugnato tale sentenza interponendo appello dinanzi al Gerechtshof te Arnhem (Corte d'appello di Arnhem), che lo ha respinto.

16 Richiamando la sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Racc. pag. I-11079), il Gerechtshof te Arnhem ha dichiarato che il venditore aveva ceduto un terreno non edificato, in quanto al momento della cessione l'edificio era stato completamente demolito e le parti avevano convenuto che la pavimentazione del parcheggio sarebbe stata rimossa per conto del venditore dopo la cessione. Tale giudice ha altresì dichiarato che l'appezzamento non poteva essere considerato come un terreno edificabile, poiché la demolizione dell'edificio e la rimozione della pavimentazione del parcheggio non possono essere considerate come «lavori», ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 4, lettera a), della legge sull'IVA. Inoltre, le parti non avevano convenuto altri lavori. Peraltro, questo stesso giudice ha considerato che le infrastrutture esistenti utili al nuovo fabbricato che si trovavano nei pressi dell'appezzamento di terreno in parola non erano infrastrutture ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 4, lettera c), di detta legge.

17 Avverso questa sentenza la Woningstichting ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

18 Il giudice del rinvio indica che, in conformità alla propria giurisprudenza, l'articolo 11, paragrafo 4, lettera a), della legge sull'IVA dev'essere interpretato nel senso che, in caso di demolizione totale di un edificio, il terreno che si libera può essere considerato come terreno edificabile solo se, dopo la demolizione dell'edificio, su tale terreno sono stati realizzati lavori al fine di consentire la costruzione di nuovi edifici. Esso afferma che la demolizione, secondo tale giurisprudenza, non può essere qualificata come «lavori» ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 4, lettera a), di tale legge, neppure se è stata attuata al fine di erigere nuove costruzioni sul terreno così liberato. Tale giudice osserva quindi

che, nonostante la volontà delle parti di utilizzare il terreno per nuove costruzioni, i lavori di demolizione, di per sé soli, non fanno sì che tale terreno possa essere considerato ricompreso nella nozione di «terreno edificabile».

19 A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva, tuttavia, che la Corte ha già dichiarato nelle sue sentenze del 28 marzo 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Racc. pag. I-1721, punti 20 e 25), e Don Bosco Onroerend Goed (cit., punto 43), che «spetta [agli Stati membri] definire i terreni che debbono essere considerati terreni edificabili (...), pur rispettando l'obiettivo perseguito [dalla sesta direttiva IVA] che mira ad esentare dall'IVA solo le mere cessioni di terreni non edificati non destinati a supportare un fabbricato».

20 Tenuto conto di tale giurisprudenza della Corte, il giudice del rinvio solleva la questione se la libertà degli Stati membri di definire la nozione di «terreno edificabile» consenta ad uno Stato membro di esentare dall'IVA la cessione di un terreno non edificato, risultante dalla demolizione di edifici esistenti, anche quando tali lavori siano stati eseguiti al fine di consentire la realizzazione di nuove costruzioni sul terreno. Esso chiede altresì se, al fine di stabilire se la cessione controversa riguardi «terreni non edificati e non destinati all'edificazione» ai sensi della citata sentenza Gemeente Emmen, possa limitarsi a tenere conto unicamente delle circostanze che si presentano dal momento in cui un terreno risulti non edificato, senza tenere conto dei precedenti lavori di demolizione.

21 Tenuto conto di quanto considerato, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA (...), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 3, di detta direttiva, debba essere interpretato nel senso che in ogni caso non può essere esentata da IVA la cessione di un terreno che risulti non edificato a seguito della demolizione, realizzata al fine di erigere nuove costruzioni, di edifici che sorgevano su di esso».

Sulla questione pregiudiziale

22 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 3, della medesima, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista in questa prima disposizione si applica ad un'operazione, quale quella controversa nella causa principale, di cessione di un terreno non edificato a seguito della demolizione dell'edificio che insisteva sullo stesso terreno, anche se, al momento di tale cessione, oltre a detta demolizione, non erano stati realizzati su detto terreno altri lavori, ma il terreno in parola era destinato all'edificazione.

23 Ritenendo che, nel caso di specie, non siano stati effettuati lavori ai sensi della normativa dei Paesi Bassi, il governo dei Paesi Bassi si oppone a che si tenga conto della volontà delle parti per determinare se il terreno di cui trattasi nella causa principale sia qualificabile come «non edificato» o «edificabile».

24 Per contro, secondo la Woningstichting e la Commissione europea, le condizioni elencate nella normativa dei Paesi Bassi per l'identificazione dei terreni edificabili sono troppo restrittive e non comprendono tutte le situazioni in cui un terreno potrebbe essere considerato destinato all'edificazione. Esse considerano altresì che dagli elementi del fascicolo risulta chiaramente che il terreno di cui trattasi nella causa principale può essere oggettivamente considerato destinato all'edificazione.

25 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo la costante giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 135 della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente, dato che queste ultime costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA

è riscossa per ogni cessione di beni e per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non comporta che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui a detto articolo 135 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe queste ultime dei loro effetti (v., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

26 Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, sono esentate dall'IVA le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della stessa direttiva. Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, di tale direttiva, si considerano «terreni edificabili», ai fini di tale paragrafo 1, lettera b), i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri.

27 Ne consegue che le cessioni di terreni edificabili sono assoggettate a IVA e non rientrano nell'ambito delle esenzioni di cui all'articolo 135 della direttiva IVA, che devono essere interpretate restrittivamente.

28 L'articolo 11, paragrafo 4, lettera a), della legge sull'IVA recepisce tali disposizioni della direttiva IVA nel diritto dei Paesi Bassi e definisce «terreno edificabile», in particolare, qualsiasi terreno non edificato sul quale sono eseguiti o sono stati eseguiti lavori al fine di erigere nuove costruzioni.

29 Secondo la giurisprudenza nazionale citata dal giudice del rinvio, la nozione di «lavori» utilizzata in detta disposizione nazionale è interpretata nel senso che non include i lavori di demolizione, anche se è accertato che essi sono stati realizzati al fine di erigere una nuova costruzione.

30 Al riguardo, occorre in primo luogo ricordare che gli Stati membri, nel definire i terreni che debbono essere considerati «terreni edificabili», sono tenuti a rispettare l'obiettivo perseguito dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, che mira ad esentare dall'IVA solo le cessioni di terreni non edificati non destinati a supportare un fabbricato (v., in tal senso, sentenze citate Gemeente Emmen, punti 24 e 25, nonché Don Bosco Onroerend Goed, punto 43).

31 Al fine di garantire il rispetto del principio della neutralità fiscale, principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, il quale osta, da una parte, a che cessioni di beni di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, nonché, dall'altra, a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, Racc. pag. I-10413, punto 67 e giurisprudenza ivi citata), è pertanto necessario che tutti i terreni non edificati destinati a supportare un fabbricato e, pertanto, destinati all'edificazione, rientrino in tale definizione nazionale.

32 In secondo luogo, si deve ricordare che la volontà dichiarata delle parti riguardante l'assoggettamento a IVA di un'operazione deve essere presa in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione siffatta, purché essa sia comprovata da elementi oggettivi (sentenza J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, cit., punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

33 In tal senso, avendo la Corte già dichiarato che fra tali elementi figura lo stato di avanzamento dei lavori di trasformazione eseguiti dal venditore alla data di cessione (sentenza J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, cit., punto 34), possono altresì rientrare fra tali elementi il completamento da parte del venditore, prima di detta data, dei lavori di demolizione realizzati al fine di erigere una nuova costruzione, o l'impegno del venditore a realizzare siffatti lavori di demolizione al fine di erigere una nuova costruzione.

34 Nel caso di specie si deve osservare che, come risulta dalla decisione di rinvio, nella causa principale non è contestata la circostanza che, alla data della cessione, i lavori di demolizione dell'edificio siano stati realizzati o, riguardo al parcheggio, saranno realizzati, al fine di erigere una nuova costruzione.

35 Compete in ogni caso al giudice del rinvio effettuare una valutazione globale delle circostanze relative all'operazione di cui trattasi nella causa principale e prevalenti alla data della cessione, compresa la volontà delle parti, a condizione che quest'ultima sia suffragata da elementi oggettivi, al fine di accertare se detta operazione riguardi o meno un terreno edificabile.

36 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione sollevata che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafi 1 e 3, di detta direttiva, dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista in questa prima disposizione non si applica a un'operazione, quale quella controversa nella causa principale, di cessione di un terreno non edificato a seguito della demolizione dell'edificio che insisteva sullo stesso terreno, anche se, al momento di tale cessione, oltre a detta demolizione, non erano stati realizzati su tale terreno altri lavori, qualora da una valutazione globale delle circostanze relative a tale operazione e prevalenti alla data della cessione, inclusa la volontà delle parti se comprovata da elementi obiettivi, risulti che a tale data il terreno di cui trattasi era effettivamente destinato all'edificazione, fatto che dev'essere accertato dal giudice del rinvio.

Sulle spese

37 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 k), 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 3, di detta direttiva, dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista in questa prima disposizione non si applica a un'operazione, quale quella controversa nella causa principale, di cessione di un terreno non edificato a seguito della demolizione dell'edificio che insisteva sullo stesso terreno, anche se al momento di tale cessione, oltre a detta demolizione, non erano stati realizzati su tale terreno altri lavori, qualora da una valutazione globale delle circostanze relative a tale operazione e prevalenti alla data della cessione, inclusa la volontà delle parti se comprovata da elementi obiettivi, risulti che a tale data il terreno di cui trattasi era effettivamente destinato all'edificazione, fatto che dev'essere accertato dal giudice del rinvio.

Firme