

|

61993J0468

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 28 marzo 1996. - Gemeente Emmen contro Belastingdienst Grote Ondernemingen. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Gerechtshof Leeuwarden - Paesi Bassi. - Sesta direttiva IVA - Art. 13, punto B, lett. h), e art. 4, n. 3, lett. b) - Cessioni di terreni edificabili. - Causa C-468/93.

raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-01721

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle legislazioni ° Imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto ° Esenzioni previste dalla sesta direttiva ° Esenzione delle cessioni di fondi non edificati diverse da quelle di terreni edificabili ° Nozioni di "terreni edificabili" ° Definizione spettante agli Stati membri

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 4, n. 3, lett. b), e 13, punto B, lett. h)]

Massima

L' art. 13, punto B, lett. h), della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che prevede l'esenzione dall'imposta per le cessioni di fondi non edificati, esclude da questa esenzione i "terreni edificabili di cui all' articolo 4, paragrafo 3, lettera b)". Poiché quest' ultima disposizione rinvia espressamente alla definizione che dei terreni edificabili danno gli Stati membri, spetta a questi ultimi definire i terreni che devono essere considerati edificabili, per l'applicazione sia dell' art. 4, n. 3, lett. b), sia dell' art. 13, punto B, lett. h), tenuto conto del rinvio operato da quest' ultimo.

Non compete quindi alla Corte precisare quale grado di attrezzatura deve presentare un terreno non edificato per essere qualificato terreno edificabile ai sensi della stessa direttiva.

Parti

Nel procedimento C-468/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CE, dal Gerechtshof di Leeuwarden (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Gemeente Emmen

e

Belastingdienst Grote Ondernemingen,

domanda vertente sull' interpretazione degli artt. 13, punto B, lett. h), e 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D.A.O. Edward, presidente di sezione, J.-P. Puissechet (giudice relatore), J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly

cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

° per il Comune di Emmen, dai signori R. Brouwer e W.A. Rouwenhorst, consulenti fiscali;

° per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

° per la Commissione delle Comunità europee, dal signor B.J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali del Comune di Emmen, rappresentato dai signori R. Brouwer e W.A. Rouwenhorst, del governo olandese, rappresentato dai signori J.S. van den Oosterkamp, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, e G.D. van Norden, direttore presso il ministero delle Finanze, e della Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor B.J. Drijber, all' udienza del 9 novembre 1995,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 14 dicembre 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 14 dicembre 1993, pervenuta in cancelleria il 16 dicembre successivo, il *Gerechtshof di Leeuwarden* ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali relative all' interpretazione del combinato disposto degli artt. 13, punto B, lett. h), e 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la "sesta direttiva").

2 Tali questioni sono sorte nell' ambito di una controversia tra il Comune di Emmen e il *Belastingdienst Grote Ondernemingen, Groningen* (Ufficio delle imposte per le imprese di grandi dimensioni di Groninga, in prosieguo: il "Belastingdienst"), nella quale il comune di Emmen contesta l' assoggettamento all' imposta sulla cifra d' affari relativamente a una cessione di terreni non edificati, in base alla normativa olandese di attuazione dell' art. 13, punto B, lett. h), della sesta direttiva.

3 L' art. 13, punto B, lett. h), così dispone:

"Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

h) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all' articolo 4, paragrafo 3, lettera b)".

4 L' art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva recita:

"Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale un' operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

(...)

b) la cessione di un terreno edificabile.

Si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri".

5 Risulta dagli atti che nei Paesi Bassi la nozione di "terreni edificabili" ai sensi della sesta direttiva non è stata espressamente definita dal legislatore.

6 L' art. 13, punto B, lett. h), della sesta direttiva è stato recepito dall' art. 11, n. 1, lett. a), punto 1, della *Wet op de omzetbelasting del 1968* (legge relativa all' imposta sulla cifra d' affari, in prosieguo: la "WOB"), a tenore del quale:

"Sono esentate, alle condizioni da determinare con regolamento dall' autorità amministrativa:

a) la cessione di beni immobili, ad eccezione di:

1) *la cessione di un bene immobile trasformato che abbia luogo prima di, e non oltre, due anni dalla prima messa in servizio del bene stesso".*

7 *In mancanza di una definizione legislativa della nozione di terreno edificabile, lo Hoge Raad ha ritenuto che l' imposta sulla cifra d' affari era dovuta per la cessione di un fondo non edificato, ma destinato alla costruzione, soltanto quando si trattasse di un terreno attrezzato. Ora, secondo la pertinente giurisprudenza dello Hoge Raad, un terreno non edificato dev' essere considerato attrezzato se il suolo è stato preparato a fini edificatori, o se esso è stato munito di impianti destinati esclusivamente ad esso.*

8 *Questa interpretazione risulta più restrittiva di quella adottata in precedenza dall' amministrazione tributaria olandese, secondo la quale un fondo non edificato nelle cui adiacenze fossero stato eseguite opere di viabilità doveva essere considerato un terreno attrezzato.*

9 *Nel giugno 1992 il Comune di Emmen ha ceduto otto lotti di terreno non edificati, destinati alla costruzione di alloggi. Prima della cessione, l' appezzamento è stato dotato di strade e di rete fognante. I lotti sono stati collegati alle reti dell' acqua, del gas, dell' elettricità, delle telecomunicazioni e della televisione via cavo.*

10 *Il Comune di Emmen ha versato un importo totale di 67 542 HFL a titolo di imposta sulla cifra d' affari, ma subito dopo ha proposto ricorso contro tale imposizione poiché ritiene che i terreni ceduti non siano divenuti, in ragione dei lavori effettuati, "beni immobili trasformati", ai sensi dell' art. 11, n. 1, lett. a), punto 1 , della WOB.*

11 *Il Belastingdienst contesta l' interpretazione del Comune di Emmen, sostenendo che i terreni oggetto della controversia costituiscono terreni trasformati, ai sensi della WOB. Infatti, secondo l' amministrazione fiscale olandese, ogni lotto è stato dotato di impianti ad esso destinati esclusivamente o vi sono stati effettuati lavori.*

12 *La controversia è stata portata dinanzi al Gerechtshof di Leeuwarden. Quest' ultimo si chiede se sia possibile interpretare restrittivamente la nozione di "bene trasformato" nel caso di terreni edificabili e osserva che, secondo la giurisprudenza della Corte, le eccezioni alle disposizioni in materia di esenzione contenute nella sesta direttiva non devono essere interpretate restrittivamente.*

13 *Ritenendo che la controversia non riguardi la sola applicazione del diritto olandese, bensì anche l' interpretazione del combinato disposto degli artt. 13 B, lett. h), e 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, per quanto riguarda la nozione di "terreni attrezzati", il giudice adito ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:*

"l.a) Se per 'terreni attrezzati' ai sensi dell' art. 4, n. 3, lett. b), della direttiva debbano intendersi soltanto i terreni sulla cui superficie siano stati effettuati lavori e/o a vantaggio dei quali siano stati installati impianti che presentano utilità esclusivamente per i terreni stessi, oppure

l.b) se, considerato che le deroghe alle disposizioni in materia di esenzioni vanno interpretate estensivamente, si possa già parlare di 'terreni attrezzati' nel caso in cui i terreni siano compresi in una zona oggetto di un piano regolatore, come menzionato nel punto 2.3, e su di essi, previamente alla consegna ed alla prima utilizzazione, siano state effettuate opere infrastrutturali come:

° scavo di fossi, posa di una rete fognante e costruzione di strade ad uso dei cantieri edili;

° installazione di impianti di utilità, come descritti nel punto 2.3.

11. In caso di soluzione affermativa della questione I.a), se sia necessario che ricorrano entrambi i presupposti ivi menzionati. Se quindi diventi terreno attrezzato un terreno compreso in una zona oggetto di un piano regolatore in ragione del quale siano effettuate le opere menzionate nella questione I.b) mediante una o più delle operazioni qui di seguito elencate sub a)-f):

a) l' installazione dei predetti impianti di utilità entro i confini del terreno;

b) l' installazione di una presa d' acqua e di un raccordo della condotta principale della fogna fino ai confini o addirittura fino all' interno del terreno, oppure l' allacciamento del terreno al raccordo;

c) la costruzione, a vantaggio del terreno, di un pozzetto di accesso alla condotta principale della fogna;

d) la sopraelevazione del terreno mediante terra di riporto;

e) la posa di condutture di drenaggio nella zona oggetto del piano regolatore, ma al di fuori dei confini del terreno;

f) la colmataura, con terra di riporto, di un fosso scavato entro i confini del terreno".

14 Con tali questioni, il giudice di rinvio chiede in sostanza se un terreno non edificato debba essere munito di attrezzature particolari per essere qualificato "terreno edificabile" ai sensi della sesta direttiva.

15 Il Comune di Emmen considera che la nozione di bene immobile trasformato contenuta nella normativa olandese dev' essere interpretata conformemente alla nozione di terreno attrezzato di cui all' art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Ora, quest' ultima nozione comprenderebbe i soli terreni da adibirsi a luogo di costruzione di un edificio e che, a tale scopo, hanno subito trasformazioni sostanziali.

16 Il governo olandese sottolinea che la definizione dei terreni edificabili è di competenza degli Stati membri. La nozione di bene immobile trasformato, nella normativa dei Paesi Bassi, riveste quindi un significato autonomo, e non può essere interpretata in funzione dei termini "terreno attrezzato" di cui alla sesta direttiva.

17 La Commissione fa valere che l' assoggettamento all' imposta delle cessioni di terreni edificabili costituisce un' eccezione all' esenzione prevista per le cessioni di fondi non edificati. Le dette cessioni sono così soggette alla disciplina generale della sesta direttiva, che tende ad assoggettare all' imposta tutte le operazioni imponibili, salve le deroghe espressamente disposte. Ciò considerato, anche se la sesta direttiva lascia agli Stati membri la definizione della nozione di terreni edificabili, essi non possono tuttavia interpretarla restrittivamente. Per la Commissione, l' economia di questa nozione esige quindi che gli Stati membri considerino edificabili non solo i terreni già attrezzati, bensì tutti i terreni idonei alla costruzione, fermo restando che spetta loro determinare i criteri in base ai quali un terreno ha tale carattere.

18 La soluzione suggerita dalla Commissione, come, in certa misura, quella caldeggiata dal Comune di Emmen, si risolve in sostanza nel proporre una definizione comunitaria della nozione di terreno edificabile, lasciando agli Stati membri solo la competenza a determinarne le condizioni di applicazione.

19 Occorre innanzi tutto rilevare che, se, ai sensi della parte iniziale dell' art. 13, punto B, della sesta direttiva, gli Stati membri fissano le condizioni delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali condizioni non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni stabilite (v. sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53, punto 32, e 13 luglio 1989, causa

173/88, Henriksen, Racc. pag. 2763, punto 20).

20 Nel caso di specie, come giustamente ha rilevato il governo olandese, l' art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva rinvia espressamente alla definizione che dei terreni edificabili danno gli Stati membri. Ne consegue che spetta a questi ultimi definire i terreni che devono essere considerati edificabili per l' applicazione sia di questa disposizione sia dell' art. 13, punto B, lett. h), tenuto conto del rinvio operato da quest' ultimo.

21 Questa interpretazione è del pari confortata dal fatto che la proposta iniziale come la proposta modificata della sesta direttiva presentate dalla Commissione contenevano una definizione comune dei terreni edificabili. Tuttavia, il Consiglio non ha approvato alcuna di queste proposte, e in definitiva si è rimesso alle definizioni degli Stati membri.

22 Del resto, occorre ricordare che la Corte ha già dichiarato che, qualora in un regolamento il legislatore comunitario si sia implicitamente richiamato agli usi nazionali, non le compete dare una definizione comunitaria uniforme dei termini usati (v., in tal senso, sentenza 18 gennaio 1984, causa 327/82, Ekro, Racc. pag. 107, punto 14).

23 La Commissione rileva tuttavia che la menzione, all' art. 4, n. 3, lett. b), dei terreni non attrezzati accanto a quelli attrezzati implica che il legislatore comunitario ha inteso porre alle definizioni di terreni edificabili date dagli Stati membri determinati limiti, in virtù dei quali esse debbono necessariamente includere terreni che non hanno ricevuto alcuna attrezzatura.

24 Ai sensi dell' art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, "si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri". Dall' uso della congiunzione "o" risulta che questa disposizione non tiene conto delle trasformazioni eventualmente subite dai terreni in questione. L' espressione comprende quindi i terreni che, attrezzati o no, sono definiti dagli Stati membri come terreni destinati all' edificazione. Questa interpretazione risulta, in particolare, dalla versione olandese della sesta direttiva, che impiega l' espressione: "als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen", e dalle versioni danese, italiana e portoghese, nelle quali l' espressione "attrezzati o no" figura tra due virgole, mentre le altre versioni non forniscono elementi in senso contrario.

25 Infine, anche se, secondo una costante giurisprudenza, le esenzioni previste dall' art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario (v. sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Racc. pag. I-2341, punto 18) e se, di conseguenza, gli Stati membri non possono modificarne il contenuto, in particolare quando ne fissano le condizioni di applicazione, ciò non vale quando il Consiglio ha affidato per l' appunto il compito di definire taluni termini di un' esenzione a tali Stati, fermo restando che questi devono rispettare l' obiettivo perseguito dall' art. 13, punto B, lett. h), della sesta direttiva, il quale mira ad esentare dall' imposta le sole cessioni di terreni non edificati e non destinati all' edificazione.

26 Da tutto quanto precede risulta che spetta agli Stati membri definire la nozione di "terreni edificabili" ai sensi del combinato disposto degli artt. 13, punto B, lett. h), e 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Non compete quindi alla Corte precisare quale grado di attrezzatura debba presentare un terreno non edificato per essere qualificato terreno edificabile ai sensi della stessa direttiva.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

27 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle

parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Gerechtshof di Leeuwarden con ordinanza 14 dicembre 1993, dichiara:

Spetta agli Stati membri definire la nozione di "terreni edificabili" ai sensi del combinato disposto degli artt. 13, punto B, lett. h), e 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. Non compete quindi alla Corte precisare quale grado di attrezzatura debba presentare un terreno non edificato per essere qualificato terreno edificabile ai sensi della stessa direttiva.