

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

contro

Staatssecretaris van Financiën

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sesta direttiva IVA — Interpretazione degli artt. 13, parte B, lett. g), e 4, n. 3, lett. a) — Cessione di un terreno occupato da un fabbricato parzialmente demolito al posto del quale va eretta una nuova costruzione — Esenzione dall'IVA»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni previste dalla sesta direttiva — Esenzione delle cessioni di fabbricati e del suolo ad essi attiguo

[Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 4, n. 3, lett. a), e 13, parte B, lett. g)]

L'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva 7/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, in combinato disposto con l'art. 4, n. 3, lett. a), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che non rientra nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista dalla prima di tali disposizioni la cessione di un terreno su cui sorge ancora un vecchio fabbricato che deve essere demolito, affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione, e la cui demolizione a tale scopo, assunta dal venditore, è già iniziata prima di tale cessione. Tali operazioni di cessione e di demolizione formano un'operazione unica sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, avente, nel suo complesso, ad oggetto non la cessione del fabbricato esistente e del suolo attiguo, ma quella di un terreno non edificato, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento dell'effettiva cessione del terreno.

(v. punto 44 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

19 novembre 2009 (*)

«Sesta direttiva IVA – Interpretazione degli artt. 13, parte B, lett. g), e 4, n. 3, lett. a) – Cessione di un terreno occupato da un fabbricato parzialmente demolito al posto del quale va eretta una nuova

costruzione – Esenzione dall'IVA»

Nel procedimento C?461/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 3 ottobre 2008, pervenuta in cancelleria il 23 ottobre 2008, nella causa

Don Bosco Onroerend Goed BV

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 9 settembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Don Bosco Onroerend Goed BV, dal sig. W. Ambergen, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C. Wissels e M. Noort nonché dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;
- per l'Irlanda, dal sig. D. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dalla sig.ra G. Clohessy, SC;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou, M. van Beek e W. Wils, 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'art. 13, parte B, lett. g), 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 di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), in combinato disposto con l'art. 4, n. 3, lett. a), della medesima direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Don Bosco Onroerend Goed BV (in prosieguo: la «Don Bosco») allo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato per le Finanze) in merito all'esenzione dall'imposta sul trasferimento afferente ad un'operazione di acquisizione di un immobile, esenzione legata, secondo il diritto olandese,

all'assoggettamento di detta operazione all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 4, n. 3, di questa direttiva dispone quanto segue:

«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:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali ad esempio il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento del fabbricato e la data di prima consegna, oppure del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva consegna, purché tali periodi non superino cinque e due anni rispettivamente.

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) la cessione di un terreno edificabile.

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

5 L'art. 13 della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni all'interno del paese», prevede:

«(...)

B. Altre esenzioni

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:

(...)

g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all' articolo 4, paragrafo 3, lettera a);

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

(...)».

6 Ai termini dell'art. 13, parte C, primo comma, lett. b), di tale direttiva «[g]li Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di (...) operazioni di cui al punto B, lettere d), g) e h)».

La normativa nazionale

7 L'art. 11 della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting 1968), nella sua versione in vigore nel 1999 (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari»), enuncia:

«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 attiguo, effettuata prima o entro i due anni successivi alla sua prima occupazione nonché la cessione di un terreno edificabile;

2) le cessioni, diverse da quelle di cui al punto 1, a persone che usano il bene immobile a fini che danno diritto alla detrazione integrale o quasi integrale dell'imposta in virtù dell'art. 15, a condizione che l'imprenditore che effettua la cessione e il destinatario della medesima abbiano inviato congiuntamente una domanda a tale effetto all'ispettore e che rispettino inoltre le condizioni stabilite con decreto ministeriale;

(...)

3. Per l'applicazione del n. 1, lett. a), punto 1:

a) è considerata fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) è considerata prima occupazione l'occupazione di un fabbricato dopo la sua trasformazione o il suo rinnovamento se i lavori di trasformazione o di rinnovamento hanno dato luogo ad un bene lavorato;

c) è considerato suolo attiguo qualsiasi terreno di cui comunemente si ritiene che appartenga ad un fabbricato o che sia al servizio del medesimo.

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

a) che è o è stato oggetto di lavorazioni;

b) che è o è stato oggetto di sistemazione ad uso esclusivo del suolo;

c) nei pressi del quale sono o sono state effettuate sistemazioni o

d) per il quale è stata rilasciata una concessione edilizia

al fine di erigere costruzioni sul suolo».

8 L'art. 2, n. 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 dei diritti ad essa afferenti».

9 Ai termini dell'art. 15, n. 1, lett. 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'art. 11, n. 1, lett. a), punto 1, della [legge relativa

all'imposta sulla cifra d'affari] (...) assoggettata all'imposta sulla cifra d'affari, a meno che il bene venga usato come capitale di gestione e l'acquirente possa detrarre l'imposta sulla cifra d'affari in tutto o in parte conformemente all'art. 15 della [legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari]».

Causa principale e questioni pregiudiziali

10 Nel corso del 1998, la Stichting Leusderend (in prosieguo: il «venditore») ha venduto alla Don Bosco un appezzamento di terreno su cui si ergevano due vecchi fabbricati in precedenza in uso come scuola con collegio (in prosieguo: il «bene immobile»).

11 La Don Bosco aveva l'intenzione di far demolire interamente questi due fabbricati per poi costruire fabbricati nuovi sul terreno così liberato. A tale scopo, era stato convenuto che il venditore avrebbe richiesto un permesso di demolizione, avrebbe stipulato un contratto con un'impresa ai fini della demolizione dei fabbricati interessati e si sarebbe fatto addebitare le relative spese. Secondo la convenzione conclusa tra il venditore e la Don Bosco, quest'ultima doveva sopportare detti costi, che si aggiungevano al prezzo di acquisto, salvo le spese per l'eliminazione dell'amianto che sarebbero rimaste a carico del venditore.

12 Il 27 agosto 1999, il comune di Leusden (Paesi Bassi) ha rilasciato al venditore un permesso di demolizione, contenente tra l'altro la condizione che la demolizione poteva avere inizio solo dopo l'eliminazione dell'amianto dai fabbricati interessati.

13 Dopo aver presentato al venditore, il 21 settembre 1999, un preventivo per i lavori di eliminazione dell'amianto e di demolizione, l'impresa incaricata di tali lavori ha iniziato i medesimi la mattina del 30 settembre 1999.

14 In medesima data, a mezzogiorno, l'immobile è stato ceduto alla Don Bosco. In quel momento, era stata rimossa una parte della pavimentazione tra i fabbricati, una parte di una facciata laterale di uno di questi ultimi era stata demolita con l'ausilio di una gru idraulica e i telai delle finestre, le cornici e la muratura erano stati parzialmente demoliti e rimossi.

15 I lavori di eliminazione dell'amianto sono iniziati solo dopo la cessione del bene immobile e solo una volta terminati tali lavori sono stati proseguiti i lavori di demolizione dei fabbricati esistenti. In seguito, nuovi fabbricati, destinati ad accogliere uffici, sono stati costruiti sull'appezzamento di terreno interessato, su domanda e per conto della Don Bosco.

16 In conseguenza all'acquisto del bene immobile, la Don Bosco ha ricevuto un avviso di rettifica a titolo dell'imposta sul trasferimento. Il reclamo esperito avverso tale avviso è stato respinto con una decisione dell'ispettore fiscale.

17 La Don Bosco ha proposto un ricorso contro tale decisione, facendo valere che, nella fattispecie, la cessione del bene immobile era assoggettata ad IVA e che, pertanto, essa era esentata dall'imposta sul trasferimento in virtù dell'art. 15, n. 1, lett. a), della legge relativa all'imposizione degli atti giuridici.

18 Tale ricorso è stato respinto in quanto infondato dal Gerechtshof te Amsterdam (corte d'appello di Amsterdam), in quanto la cessione del bene immobile era esentata dall'imposta sulla cifra d'affari conformemente all'art. 11, n. 1, lett. a), della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari.

19 La Don Bosco ha presentato un ricorso per cassazione avverso la sentenza del Gerechtshof te Amsterdam sostenendo che la sesta direttiva e, in particolare, gli artt. 13, parte B, lett. h), e 4, n. 3, lett. b), della medesima dovevano essere interpretati nel senso che la cessione del bene

immobile doveva essere assoggettata ad IVA.

20 Il giudice del rinvio si chiede se la cessione di un fabbricato parzialmente demolito ai fini della costruzione di un nuovo fabbricato costituisca ancora cessione di tale vecchio fabbricato, la cui prima occupazione ha avuto luogo in passato, o se qualsiasi cessione durante la fase di demolizione di detto fabbricato o la fase di costruzione del nuovo fabbricato debba essere considerata cessione di quest'ultimo precedente alla sua prima occupazione.

21 A tal riguardo, esso fa riferimento al principio di neutralità dell'IVA e rileva che l'assoggettamento ad IVA della cessione di un bene immobile durante il periodo compreso tra l'inizio della demolizione del vecchio fabbricato e la prima occupazione del nuovo fabbricato avrebbe la conseguenza di consentire la detrazione dell'IVA fatturata in occasione di tale demolizione, della messa in cantiere e della costruzione di detto fabbricato, per cui qualsiasi cessione sarebbe al «netto» dell'IVA sino alla prima occupazione. Invece, in caso di esenzione della cessione di un terreno su cui è situato un fabbricato parzialmente o interamente demolito, l'IVA afferente alla demolizione farebbe parte del prezzo del nuovo fabbricato.

22 Tuttavia, secondo tale giudice, la questione della neutralità dell'IVA sarebbe meno, o addirittura non sarebbe affatto, interessata quando è l'acquirente e non il venditore che cede il bene immobile la cui demolizione è programmata, a dare l'ordine di demolizione e a farsi fatturare il costo della medesima. Ciò varrebbe, a maggior ragione, quando i progetti per il nuovo fabbricato sono stati elaborati non dal venditore ma dall'acquirente. In un tale caso occorrerebbe piuttosto ritenere che il venditore ceda, di fatto, il vecchio fabbricato.

23 Ritenendo che la soluzione della controversia principale dipenda dall'interpretazione della sesta direttiva, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte B, lett. g), in combinato disposto con l'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che viene assoggettata ad IVA la cessione di un fabbricato parzialmente demolito, al fine di sostituirlo con un fabbricato ancora da costruire.

2) Se per la soluzione di questa questione sia rilevante se sia stato il venditore o l'acquirente del fabbricato a dare l'incarico di demolire e a farsi fatturare le relative spese, nel senso che la cessione è soggetta ad [IVA] solo se è stato il venditore a dare l'incarico di demolire e a farsi fatturare le relative spese.

3) Se per la soluzione della prima questione sia rilevante se sia stato il venditore oppure l'acquirente del fabbricato a sviluppare i progetti del nuovo fabbricato, nel senso che la cessione è soggetta ad [IVA] solo se è stato il venditore a sviluppare i progetti della nuova costruzione.

4) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se sia soggetta ad [IVA] ogni cessione che ha luogo dopo il momento in cui i lavori di demolizione hanno effettivamente inizio oppure dopo un momento successivo, segnatamente il momento in cui la demolizione si trova in una fase sostanzialmente avanzata».

Sulle questioni pregiudiziali

24 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'art. 4, n. 3, lett. a), della medesima, debba essere interpretato nel senso che la cessione di un terreno su cui sorge un fabbricato che deve essere demolito, affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione, e la cui demolizione è già iniziata prima di tale cessione, sia o meno esentata da IVA.

25 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo la costante giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che 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 di IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto art. 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v., in tal senso, sentenze 14 giugno 2007, causa C?445/05, Haderer, Racc. pag. I?4841, punto 18; 11 dicembre 2008, causa C?407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, Racc. pag. I?9615, punto 30, e 23 aprile 2009, causa C?357/07, TNT Post UK, Racc. pag. I?3025, punto 31).

26 L'esenzione dall'IVA prevista all'art. 13, parte B, lett. g), di detta direttiva presuppone, innanzitutto, che la cessione interessata abbia ad oggetto un fabbricato o la frazione di un fabbricato e il suolo ad esso attiguo.

27 Ai sensi dell'art. 4, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

28 Con riferimento alla lettera di questa definizione della nozione di «fabbricato», il governo olandese fa valere che, nel caso della cessione di un terreno sui cui sorge un fabbricato destinato ad essere sostituito e già parzialmente demolito a tale scopo, questo fabbricato costituisce una costruzione di tale tipo finché non si sia proceduto alla sua rimozione integrale. Un fabbricato parzialmente demolito costituirebbe sempre un vecchio fabbricato che è già stato occupato, per cui la sua cessione sarebbe esentata dall'IVA in virtù dell'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva.

29 La Commissione delle Comunità europee sostiene, invece, nelle osservazioni scritte, a tal riguardo sostanzialmente sostenuta dall'Irlanda in udienza, che, in una situazione come quella descritta al punto precedente della presente sentenza, il terreno costituirebbe l'elemento principale della cessione, mentre il fabbricato esistente sarebbe solo un elemento puramente accessorio della cessione. Infatti, sarebbe stata prevista, sin dall'inizio, la demolizione del medesimo e quindi la cessione di un terreno allo scopo di costruirvi un nuovo fabbricato.

30 Occorre dunque esaminare se, da una parte, l'esistenza effettiva del vecchio fabbricato, o di una parte del medesimo, al momento della cessione dell'immobile, costituisca il criterio determinante ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva o se, dall'altra, circostanze diverse, come quelle menzionate nella seconda e nella terza questione pregiudiziale, possano o debbano essere prese in considerazione.

31 A tal riguardo, occorre ricordare che l'interpretazione di detta disposizione non può essere fondata sulla proposta iniziale o sulla proposta modificata della sesta direttiva presentate dalla Commissione. Tali proposte contenevano, quanto alle cessioni di beni immobili, una disciplina esaustiva e, in particolare, una definizione comune dei terreni edificabili. Per di più, l'esenzione dall'IVA non era limitata alle cessioni di terreni non edificati. Tuttavia, il Consiglio dell'Unione

europea non ha approvato alcuna di queste proposte, e ha optato per un'impostazione diversa. Segnatamente, per quanto riguarda la nozione di «terreno edificabile», si è infine rimesso alle definizioni degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza 28 marzo 1996, causa C?468/93, Gemeente Emmen, Racc. pag. I?1721, punto 21).

32 Inoltre, emerge dalla decisione di rinvio che, nella controversia principale, il venditore non ha solo venduto e ceduto l'appezzamento di terreno su cui sorgevano, al momento della conclusione del contratto, due fabbricati. Esso ha anche richiesto, in conformità all'impegno assunto nei confronti della Don Bosco, un permesso di demolizione e ha stipulato, a proprie spese, un contratto con un'impresa che ha effettivamente eseguito i lavori di demolizione di detti fabbricati. Era stato convenuto che il venditore si sarebbe fatto fatturare i costi afferenti a tale demolizione, i quali andavano aggiunti al prezzo d'acquisto del bene immobile, ad eccezione delle spese di eliminazione dell'amianto che rimanevano a carico del venditore. Non emerge invece dalla decisione di rinvio che quest'ultimo sarebbe stato coinvolto nel processo di costruzione del nuovo fabbricato.

33 Di conseguenza, nei suoi rapporti con la Don Bosco e dal punto di vista dell'IVA, il venditore ha effettuato la cessione del bene immobile nonché la prestazione di servizi relativa alla demolizione dei fabbricati esistenti.

34 Ciò premesso, occorre determinare se, dal punto di vista dell'IVA, in particolare per l'interpretazione delle disposizioni a cui si riferiscono le questioni poste dal giudice del rinvio, la cessione del bene immobile e la demolizione di detti fabbricati debbano essere considerate due prestazioni autonome e indipendenti da valutarsi separatamente o una complessa operazione unica composta da diversi elementi (v., in tal senso, sentenze 27 ottobre 2005, causa C?41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, Racc. pag. I?9433, punti 18 e 20, nonché 21 febbraio 2008, causa C?425/06, Part Service, Racc. pag. I?897, punti 48 e 49).

35 Invero, dall'art. 2 della sesta direttiva discende che ciascuna cessione o prestazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente (v., in tal senso, in particolare, sentenze Part Service, cit., punto 50 e giurisprudenza citata, nonché 11 giugno 2009, causa C?572/07, RLRE Tellmer Property, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 17).

36 Tuttavia, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (v., in tal senso, sentenze citate Part Service, punto 51, e RLRE Tellmer Property, punto 18).

37 Ciò accade, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in tal senso, sentenze 29 marzo 2007, causa C?111/05, Aktiebolaget NN, Racc. pag. I?2697, punto 23; Part Service, cit., punto 53, e RLRE Tellmer Property, cit., punto 19).

38 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione (v., in tal senso, in particolare sentenze citate Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 19, nonché Aktiebolaget NN, punto 21). Contrariamente a quanto sostengono la Don Bosco ed il governo olandese, occorre dunque tener conto delle prestazioni supplementari, come quelle menzionate nella seconda e nella terza questione pregiudiziale, fornite eventualmente dal venditore del bene immobile, per determinare se l'operazione di cui trattasi sia esentata dall'IVA.

39 Nel caso di una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale, è giocoforza constatare che gli atti svolti dal venditore, esaminati ai fini dell'IVA, sono strettamente connessi. I lavori di demolizione e la cessione dell'appezzamento di terreno di per sé si sono persino sovrapposti. Oggetto economico di tali atti è la fornitura di un terreno pronto ad essere edificato. A tal riguardo, non si può ritenere, senza incorrere in artificio, che la Don Bosco abbia acquistato presso la medesima persona, innanzitutto, vecchi fabbricati con il suolo attiguo, il quale, allo stato, non presentava alcuna utilità ai fini della sua attività economica e, solamente in seguito, le prestazioni relative alla demolizione dei fabbricati, le uniche idonee a conferire una tale utilità al terreno (v., per analogia, sentenza Aktiebolaget NN, cit., punto 25).

40 Di conseguenza, si deve ritenere che la cessione di un terreno su cui sorge ancora un vecchio fabbricato che deve essere demolito affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione e la cui demolizione è già iniziata prima di tale cessione, così come la demolizione di tale fabbricato, in circostanze come quelle descritte dal giudice del rinvio, formino un'operazione unica con riferimento all'IVA, avente ad oggetto, nel suo complesso, non la cessione del fabbricato esistente, ma quella di un terreno non edificato.

41 Di conseguenza, una tale operazione, considerata nel suo complesso, non rientra nell'esenzione dall'IVA prevista all'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento della cessione effettiva del terreno.

42 Ciò premesso, spetterà al giudice del rinvio verificare se il terreno interessato rientri nella nozione di «terreno edificabile», ai sensi degli artt. 4, n. 3, lett. b), e 13, parte B, lett. h), della sesta direttiva.

43 A tal riguardo, occorre ricordare che, tenuto conto dell'esplicito rinvio operato dal detto art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, alle definizioni di terreni edificabili adottate dagli Stati membri, spetta a questi ultimi definire i terreni che debbono essere considerati terreni edificabili, tanto per l'applicazione di tale disposizione quanto per quella dell'art. 13, parte B, lett. h), di questa direttiva, pur rispettando l'obiettivo perseguito dall'ultima di tali disposizioni che mira ad esentare dall'IVA solo le mere cessioni di terreni non edificati non destinati a supportare un fabbricato (v., in tal senso, sentenza Gemeente Emmen, cit., punti 20 e 25).

44 Con riferimento alle considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni proposte dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'art. 4, n. 3, lett. a), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che non rientra nell'esenzione dall'IVA prevista dalla prima di tali disposizioni la cessione di un terreno su cui sorge ancora un vecchio fabbricato che deve essere demolito, affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione, e la cui demolizione a tale scopo, assunta dal venditore, è già iniziata prima di tale cessione. Tali operazioni di cessione e di demolizione formano un'operazione unica sotto il profilo dell'IVA, avente, nel suo complesso, ad oggetto non la cessione del fabbricato

esistente e del suolo attiguo, ma quella di un terreno non edificato, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento dell'effettiva cessione del terreno.

Sulle spese

45 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'art. 13, parte B, lett. g), 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 di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, in combinato disposto con l'art. 4, n. 3, lett. a), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che non rientra nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista dalla prima di tali disposizioni la cessione di un terreno su cui sorge ancora un vecchio fabbricato che deve essere demolito, affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione, e la cui demolizione a tale scopo, assunta dal venditore, è già iniziata prima di tale cessione. Tali operazioni di cessione e di demolizione formano un'operazione unica sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, avente, nel suo complesso, ad oggetto non la cessione del fabbricato esistente e del suolo attiguo, ma quella di un terreno non edificato, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori di demolizione del vecchio fabbricato al momento dell'effettiva cessione del terreno.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.