

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

12 luglio 2012 (*)

«Sesta direttiva IVA – Articolo 13, parte B, lettera g), in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a) – Cessione di fabbricati e del suolo attiguo – Cessione di un fabbricato in corso di lavori per la creazione di un nuovo fabbricato mediante trasformazione – Prosecuzione e completamento dei lavori da parte dell'acquirente dopo la cessione – Esenzione dall'IVA»

Nella causa C-326/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 10 giugno 2011, pervenuta in cancelleria il 29 giugno 2011, nel procedimento

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot, presidente di sezione, dalla sig.ra A. Prechal, dal sig. L. Bay Larsen, dalla sig.ra C. Toader (relatore) e dal sig. E. Jarašiūnas, 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 3 maggio 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, da B. Jongmans, advocaat;
- per il governo dei Paesi Bassi, da C.M. Wissels e J. Langer, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, P. van Nuffel e W. Roels, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in

prosieguo: la «sesta direttiva»), in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della medesima direttiva.

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (in prosieguo: la «J.J. Komen») e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) riguardo all'esenzione dall'imposta di registro di un'operazione di acquisto di un bene immobile, esenzione che dipende, nell'ordinamento dei Paesi Bassi, dall'assoggettamento di detta operazione all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta 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'articolo 4, paragrafo 3, di detta direttiva dispone:

«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 dell'edificio 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'articolo 13 della sesta direttiva, rubricato «Esenzioni all'interno del paese», prevede alla parte B, intitolata «Altre esenzioni», in particolare quanto segue:

«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)».

Il diritto olandese

6 L'articolo 11 della legge relativa all'imposta sul fatturato (Wet op de omzetbelasting), del 28 giugno 1968 (*Staatsblad* 1968, n. 329), enuncia:

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

a) la cessione di beni immobili e la cessione di diritti di cui tali beni sono oggetto, 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'articolo 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 quanto al resto le condizioni stabilite con decreto ministeriale;

(...)

3. Per l'applicazione del paragrafo 1, lettera 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 ristrutturazione o il suo rinnovamento se i lavori di ristrutturazione o di rinnovamento hanno dato luogo ad un bene trasformato;

c) è considerato suolo attiguo qualsiasi terreno comunemente ritenuto pertinente ad un fabbricato o al servizio del medesimo.

4. Per l'applicazione del paragrafo 1, lettera 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».

7 L'articolo 2, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sugli atti giuridici (Wet op belastingen van rechtsverkeer) dispone che «[l]'imposta di registro" è un'imposta percepita all'atto dell'acquisizione di beni immobili situati nei Paesi Bassi o dei diritti ad essi afferenti».

8 Ai termini dell'articolo 15, paragrafo 1, lettera a), di tale legge, e alle condizioni stabilite mediante provvedimento amministrativo a carattere generale, viene esentata dall'imposta di registro l'acquisizione «mediante cessione ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), punto 1, della [legge relativa all'imposta sul fatturato] (...) assoggettata all'imposta sul fatturato, a meno che il bene venga utilizzato come capitale di gestione e l'acquirente possa detrarre l'imposta sul

fatturato in tutto o in parte conformemente all'articolo 15 della [legge relativa all'imposta sul fatturato]».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

9 Con rogito in data 6 febbraio 2004 la J.J. Komen ha acquisito diritti di proprietà su quote di un bene immobile («appartementsrechten») comprendenti locali adibiti a negozi nella galleria commerciale De Blauwe Steen a Hoorn. La cessione di tale bene è stata considerata effettuata in pari data.

10 Risulta dalla decisione di rinvio che, prima dell'acquisto dei locali commerciali da parte della J.J. Komen, su incarico e per conto della parte venditrice, erano già stati eseguiti diversi lavori di demolizione al fine della trasformazione del bene immobile di cui trattasi in un nuovo fabbricato. Dopo tale acquisto, la prosecuzione dei lavori di rinnovamento e trasformazione è stata fatta realizzare dalla J.J. Komen, di modo che dall'insieme dei lavori effettuati per conto del venditore e della J.J. Komen sarebbe risultato un nuovo immobile. Nel corso di detto processo di trasformazione dell'immobile il terreno non è mai rimasto non edificato.

11 Per la cessione dell'immobile la J.J. Komen ha ricevuto un avviso di rettifica a titolo dell'imposta di registro. A seguito di opposizione, detto avviso è stato confermato dall'Ispettore delle imposte.

12 Il ricorso proposto dalla J.J. Komen contro detta decisione dinanzi al Rechtbank te Haarlem (Tribunale di Haarlem) è stato dichiarato infondato. In particolare, detto giudice ha ritenuto che, al momento della cessione, la galleria commerciale fosse ancora in uso e che i lavori non fossero sufficientemente avanzati per poter constatare che da essi è risultato un nuovo fabbricato.

13 L'appello interposto contro detta sentenza dalla J.J. Komen dinanzi al Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam) è stato respinto con sentenza del 19 maggio 2008, la quale ha confermato gli elementi di fatto acclarati in primo grado e ha considerato che la cessione dell'immobile era esente da IVA conformemente all'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della legge relativa all'imposta sul fatturato e, per ciò stesso, era assoggettata all'imposta di registro.

14 Risulta peraltro dal fascicolo all'esame della Corte che, a causa delle degradazioni subite dal fabbricato di cui trattasi nel procedimento principale, per effetto dei lavori di demolizione avviati nel mese di settembre 2003, uno dei negozi siti in tale fabbricato non paga più la pigione dal mese di novembre 2003. In particolare, l'accesso a detto fabbricato sarebbe ristretto e sarebbe stata interrotta l'illuminazione.

15 Tuttavia, alla luce segnatamente delle relazioni dell'Ispettore del servizio delle imposte competente, il Gerechtshof Amsterdam ha considerato che, al momento della cessione, la galleria commerciale era ancora accessibile al pubblico e che almeno un negozio era in attività, cosicché il fabbricato esistente doveva essere considerato ancora atto all'uso.

16 La J.J. Komen ha fatto ricorso in cassazione contro detta sentenza sostenendo che la sesta direttiva, in particolare i suoi articoli 13, parte B, lettera g), e 4, paragrafo 3, lettera a), doveva essere interpretata nel senso che la cessione di un immobile, come quello oggetto del procedimento principale, è necessariamente assoggettata ad IVA.

17 Secondo l'avvocato generale dinanzi al giudice del rinvio, il ricorso deve essere accolto sulla scorta, in particolare, dell'argomentazione sviluppata nella sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Racc. pag. I-11079), in cui la Corte ha assunto a criterio di valutazione dell'operazione sotto il profilo dell'IVA anche l'intenzione delle parti dell'operazione

medesima. Infatti, secondo l'opinione del medesimo avvocato generale, sempre che lo scopo economico perseguito dai lavori di demolizione iniziati prima della vendita dell'immobile fosse quello di ottenere un nuovo fabbricato, lo stato di avanzamento dei lavori al momento della vendita non deve più essere rilevante, di guisa che l'operazione dovrebbe essere qualificata come soggetta ad IVA.

18 A seguito di dette conclusioni e tenuto conto della recente giurisprudenza della Corte risultante dalla citata sentenza *Don Bosco Onroerend Goed*, il giudice del rinvio si domanda se la cessione di un fabbricato in corso di trasformazione, in vista della realizzazione di un nuovo edificio, possa essere considerata una cessione di nuovo fabbricato anteriormente alla sua prima occupazione o se si tratti di cessione di un vecchio fabbricato già occupato per la prima volta in passato. Detto giudice si domanda altresì se sulla risposta a detta questione influiscano in qualche modo lo stato di avanzamento dei lavori di trasformazione al momento della cessione o il fatto che a volere i lavori di trasformazione sia il venditore oppure il compratore e che detti lavori siano eseguiti su richiesta e per conto dell'uno o dell'altro o magari di entrambi.

19 Alla luce di ciò, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione olandese) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 13, parte B, lettera g), in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva (...), debba essere interpretato nel senso che non è esente da IVA la cessione di un fabbricato nel quale, prima della sua cessione, sono stati effettuati dal venditore lavori al fine di realizzare un nuovo fabbricato (ristrutturazione), lavori che dopo la cessione sono stati proseguiti e completati dall'acquirente».

Sulla questione pregiudiziale

20 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo la costante giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 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 dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non comporta che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto articolo 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v. sentenza *Don Bosco Onroerend Goed*, cit., punto 25 e giurisprudenza citata).

21 L'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva si applica alle cessioni di vecchi fabbricati, o di frazioni di fabbricato, e del suolo attiguo. Al contrario, conformemente all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della medesima direttiva, gli Stati membri hanno la facoltà di assoggettare ad IVA la cessione di un fabbricato o di una sua frazione e del suolo attiguo effettuata anteriormente alla sua prima occupazione.

22 Conformemente a detto articolo 4, paragrafo 3, lettera a), gli Stati membri possono definire le modalità di applicazione del criterio relativo alla prima occupazione alle trasformazioni di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

23 L'articolo 11 della legge relativa all'imposta sul fatturato prevede che la cessione di beni immobili sia assoggettata ad IVA in caso di trasformazione di un vecchio fabbricato «se i lavori di ristrutturazione o di rinnovamento hanno dato luogo ad un bene trasformato».

24 Nelle circostanze oggetto del procedimento principale, si deve esaminare quale sia il

trattamento ai fini dell'IVA di una cessione avvenuta mentre era in corso la trasformazione di un vecchio fabbricato in uno nuovo.

25 A tal fine occorre determinare se, riguardo all'IVA, la cessione, avvenuta allorché erano stati eseguiti da parte del venditore unicamente lavori di demolizione parziale, mentre i lavori di costruzione hanno avuto luogo solo dopo detta cessione e da parte dell'acquirente, debba essere esentata dall'IVA in conformità all'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva o, al contrario, vada assoggettata a detta imposta tenuto conto dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della medesima direttiva.

26 Si deve rilevare, a tal proposito, che le circostanze del procedimento principale sono differenti da quelle all'origine della succitata sentenza Don Bosco Onroerend Goed. Infatti, nella causa che ha dato luogo a quest'ultima sentenza, il venditore, benché avesse ceduto un terreno edificato, si era espressamente impegnato nei confronti del compratore ad assicurare la demolizione del fabbricato, così che la Corte ha potuto constatare, al punto 39 di detta sentenza, che la cessione verteva in realtà su un terreno pronto ad essere edificato, rimettendo, al punto 42 della medesima sentenza, al giudice nazionale il compito di verificare se una tale operazione, relativamente alla quale non poteva trovare applicazione l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva, potesse viceversa rientrare nelle previsioni dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera b), di detta direttiva come cessione di terreno edificabile.

27 Secondo il governo dei Paesi Bassi, finché l'ultima pietra non sia stata rimossa, la cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato parzialmente demolito deve essere considerata cessione di un fabbricato esistente, esentata, in quanto tale, dall'IVA. Solo dopo la posa della prima pietra la cessione avrebbe ad oggetto un fabbricato nuovo.

28 Orbene, nelle circostanze di specie, anteriormente alla cessione sono stati eseguiti soltanto lavori di demolizione parziale del vecchio fabbricato, senza intraprendere ancora i lavori di costruzione di quello nuovo, ragion per cui, secondo il medesimo governo, l'operazione in questione, vertendo sulla cessione di un fabbricato esistente, deve essere esentata dall'IVA.

29 Da parte sua, la J.J. Komen fa valere che, siccome i lavori di trasformazione sono iniziati prima della data della cessione, giacché lo scopo di detta trasformazione era di ottenere un fabbricato nuovo, lo stato di avanzamento dei lavori al momento della cessione non deve influire sulla risposta alla questione pregiudiziale.

30 La J.J. Komen ha del pari sostenuto in udienza che la comune intenzione delle parti di realizzare un fabbricato nuovo risulta, in particolare, dalla circostanza che il venditore ha ottenuto, prima della cessione e per suo proprio conto, una licenza edilizia sulla cui base il compratore ha proseguito i lavori dopo la cessione. Tale dato troverebbe conferma nell'atto notarile di cessione del 6 febbraio 2004.

31 La Commissione europea considera, a propria volta, che può trattarsi di una cessione di un fabbricato nuovo solo quando i lavori di trasformazione sono terminati, o almeno sono sufficientemente avanzati da aver dato luogo a un fabbricato sostanzialmente diverso pronto all'occupazione.

32 Orbene, si deve constatare che, ove riguardino un terreno edificato, i lavori di trasformazione che conducono alla realizzazione di un fabbricato nuovo includono di norma lavori di demolizione.

33 Quanto all'argomento secondo il quale andrebbe presa parimenti in considerazione l'intenzione comune delle parti, che sarebbe consistita nella realizzazione mediante

trasformazione di un fabbricato nuovo, occorre rammentare che la Corte ha già affermato che la dichiarata intenzione delle parti di assoggettare ad IVA un'operazione deve essere presa in considerazione, in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione siffatta, purché sia comprovata da elementi oggettivi (v., per analogia, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, Racc. pag. 655, punto 24, e del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, Racc. pag. I-11071, punto 38).

34 Fra tali elementi figurano lo stato di avanzamento dei lavori di trasformazione eseguiti dal venditore alla data di cessione e, eventualmente, l'utilizzo del bene immobile in questione alla medesima data.

35 In tale contesto, spetta, all'occorrenza, ai giudici nazionali competenti assicurarsi che l'operazione non costituisca una costruzione di puro artificio, priva di effettività economica, realizzata unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenza del 27 ottobre 2011, Tanoarch, C-504/10, Racc. pag. I-10853, punto 51 e giurisprudenza citata).

36 Risulta, in ogni caso, dallo stesso testo dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva che nell'ambito di applicazione dell'IVA può rientrare solo la cessione di un fabbricato effettuata «anteriamente alla prima occupazione», criterio le cui modalità di applicazione, in caso di trasformazione degli immobili, sono di competenza degli Stati membri.

37 Nel caso di specie, sembra risultare, da un lato, dalla decisione di rinvio che i lavori eseguiti dal venditore sono consistiti unicamente nella demolizione parziale dell'immobile ceduto e, dall'altro, dalle decisioni del Rechtbank te Haarlem e del Gerechtshof Amsterdam allegate a detta decisione, che questi ultimi giudici nazionali hanno constatato, in esito a valutazioni di fatto di loro esclusiva competenza, che il vecchio fabbricato oggetto del procedimento principale era, almeno in parte, utilizzato in quanto tale al momento della cessione: la galleria commerciale in questione era, infatti, ancora accessibile al pubblico e perlomeno un negozio era in attività.

38 Orbene, è necessario rilevare, al riguardo, che in circostanze in cui risulti che, al momento della cessione dell'immobile, solo lavori di demolizione parziale sono stati eseguiti da parte del venditore sul vecchio fabbricato, che resta peraltro parzialmente occupato, mentre i lavori di costruzione atti a trasformare, eventualmente, detto immobile in uno nuovo saranno realizzati integralmente dall'acquirente solo a cessione avvenuta, quest'ultima non può essere qualificata come cessione di un fabbricato e del suolo attiguo effettuata anteriormente alla sua prima occupazione nel contesto di una trasformazione di immobile ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva.

39 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione deferita dichiarando che l'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da detta prima disposizione si applica a un'operazione di cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un vecchio fabbricato in corso di trasformazione in un fabbricato nuovo, come quella oggetto del procedimento principale, quando al momento di detta cessione il vecchio fabbricato risulti demolito solo in parte e sia, almeno parzialmente, ancora utilizzato in quanto tale.

Sulle spese

40 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 13, parte B, lettera g), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da detta prima disposizione si applica a un'operazione di cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un vecchio fabbricato in corso di trasformazione in un fabbricato nuovo, come quella oggetto del procedimento principale, quando al momento di detta cessione il vecchio fabbricato risulti demolito solo in parte e sia, almeno parzialmente, ancora utilizzato in quanto tale.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.