Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MICHAL BOBEK
presentate il 19 marzo 2019[1]

Causa C-71/18

Skatteministeriet
contro
KPC Herning

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca)]

«Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Cessione di un terreno occupato da un fabbricato destinato ad essere parzialmente demolito e al posto del quale deve essere eretta una nuova costruzione – Articolo 12 della direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112 – Esenzione dall'IVA – Intenzione delle parti – Valutazione oggettiva – Nozione di "fabbricato"»

1. La cessione di un terreno sul quale si trova un fabbricato, qualora sia chiara l'intenzione delle parti al momento della cessione che l'acquirente o un acquirente successivo del terreno demolirà tale fabbricato per erigere una nuova costruzione, costituisce un'operazione esente dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») conformemente agli articoli 12 e 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva IVA?[2]

2. Questa è, in sintesi, la questione sottoposta alla Corte dal Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca). La più ampia questione di principio sollevata dal caso in esame riguarda la rilevanza dell'intenzione delle parti per qualificare un'operazione ai fini della direttiva IVA.

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. L'articolo 12 della direttiva IVA dispone quanto 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:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

1 Lingua originale: l'inglese.

2 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

b) la cessione di un terreno edificabile.

2. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

(…)

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, della direttiva IVA così recita:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

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

(…)».

B. Diritto nazionale

5. L'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, e paragrafo 3 della Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (legge consolidata n. 760, del 21 giugno 2016, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») dispone quanto segue:

«1. I seguenti beni e servizi sono esenti da imposta:

(…)

9) la cessione di un bene immobile. Sono tuttavia esclusi dall'esenzione:

   a) la cessione di un fabbricato nuovo o di un fabbricato nuovo e del suolo pertinente;

   b) la cessione di un terreno edificabile, attrezzato o meno, e in particolare la cessione di un terreno edificato.

(…)

3. Il Ministro delle Imposte può stabilire norme dettagliate relative alla definizione di bene immobile ai sensi del paragrafo 1, punto 9».

6. L'articolo 54, paragrafo 1, del Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift (regolamento n. 808, del 30 giugno 2015, relativo all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «regolamento sull'IVA»), enuncia quanto segue:

«Per "fabbricato" ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettera a), della legge sull'IVA si intendono le costruzioni incorporate al suolo che sono state completate per la loro destinazione d'uso. La cessione di parti di tali fabbricati è parimenti considerata cessione di fabbricato».

7. L'articolo 56, paragrafo 1, del regolamento sull'IVA così dispone:

«Per "terreno edificabile" ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettera b), della legge sull'IVA si intende un terreno non attrezzato destinato, secondo la legge sulla pianificazione o le disposizioni adottate in applicazione della stessa, a scopi che consentano la costruzione di fabbricati ai sensi dell'articolo 54 del presente regolamento».

8. L'articolo 2, paragrafo 2, delle Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Istruzioni del Ministro delle Imposte relative all'IVA sulla vendita di nuovi fabbricati e di terreni edificabili) dispone quanto segue:

«Le cessioni di fabbricati e del suolo ad essi pertinente non sono soggette ad IVA se non si tratta di fabbricati nuovi.

Tuttavia, se la cessione è effettuata ai fini della costruzione di un fabbricato nuovo, deve essere considerata cessione di terreno edificabile.

(…)

Se le parti convengono che il fabbricato sarà demolito dal venditore, o risulta dal contratto di compravendita che il fabbricato è acquistato per essere demolito dall'acquirente, ciò configura una cessione di terreno edificabile.

Diversamente, l'intenzione dell'acquirente non può essere determinante per stabilire se sussista una cessione di terreno edificabile.

Tra i possibili criteri da prendere in considerazione, singolarmente o congiuntamente, per stabilire se sussista una cessione di terreno edificabile rientrano, ad esempio, il prezzo fissato nel contratto di compravendita rispetto al valore normale di analoghi beni, la natura della costruzione ("fabbricato annesso"), l'assenza di collegamenti a servizi pubblici/commerciali, la precedente destinazione del fondo e la natura della costruzione (ad esempio un "deposito" che non presenti le condizioni minime per un uso futuro).

Qualora si concluda che la cessione è stata effettuata ai fini della costruzione di un fabbricato nuovo, essa deve essere considerata cessione di terreno edificabile.

(…)».

II. Fatti, procedimento e questione pregiudiziale

9. Nell'aprile 2012, il Consiglio comunale di Odense (Danimarca) adottava un piano urbanistico per un'area del porto comprendente la proprietà denominata «Finlandkaj 12» (in prosieguo: la «proprietà di cui trattasi»). Il piano urbanistico prevedeva, inter alia, che il deposito sito sulla proprietà di cui trattasi doveva essere preservato per quanto possibile.

10. Dal maggio 2013 la KPC Herning A/S (una società danese di sviluppo di progetti ed edilizia) (in prosieguo: la «KPC») e la Boligforeningen Kristiansdal (Cooperativa edilizia di Kristiansdal, Danimarca) hanno collaborato a un progetto per la costruzione di alloggi per la gioventù nel Porto di Odense. Il progetto è stato sviluppato in collaborazione con il Comune di Odense e il Porto di Odense.

11. Nel luglio 2013 veniva predisposta una proposta di modifica del piano urbanistico al fine di autorizzare la costruzione di alloggi nel perimetro del deposito esistente sulla proprietà di cui trattasi. Secondo detta modifica, adottata dal Consiglio comunale di Odense il 4 dicembre 2013, la parte centrale della facciata orientale del deposito doveva essere preservata.

12. Nel novembre 2013 – dopo che la proposta di modifica del piano urbanistico era stata inviata per consultazione, ma prima della sua adozione formale – la KPC effettuava un acquisto sottoposto a condizioni della proprietà di cui trattasi dal Porto di Odense (in prosieguo: la «prima vendita della proprietà di cui trattasi»). Le parti avevano concordato che l'operazione fosse esente da IVA ma, nel caso in cui tale imposta fosse dovuta, l'accordo prevedeva che essa sarebbe stata assolta dalla KPC. Il contratto di compravendita era condizionato, inter alia, alla circostanza che la KPC stipulasse un contratto con una cooperativa edilizia generale per l'esecuzione di un progetto volto alla realizzazione di unità abitative per la gioventù sulla proprietà e il comune di Odense adottasse un piano urbanistico definitivo che consentisse la realizzazione di tale progetto.

13. Il 5 dicembre 2013 la KPC concludeva tre contratti con la Boligforeningen Kristiansdal. Questi erano: (i) un contratto quadro condizionato relativo alla vendita della proprietà con il deposito esistente (in prosieguo: la «rivendita della proprietà in questione») e successive conversioni dello stesso in unità abitative per la gioventù, (ii) un contratto di compravendita condizionato relativo all'acquisto della proprietà in questione, e (iii) un contratto chiavi in mano relativo alla conversione della proprietà in questione.

14. Il contratto quadro condizionato prevede che, insieme agli altri due contratti, esso costituisce una base contrattuale generale, formando un insieme contrattuale. Detto contratto indica che la Boligforeningen Kristiansdal era disposta ad acquistare la proprietà per poi convertirla, in qualità di costruttore e gestore, in unità abitative generali che avrebbe successivamente concesso in locazione e gestito, e che la KPC, come condizione per la vendita della proprietà, si riservava il diritto di effettuare la progettazione e la conversione della proprietà in unità abitative generali in qualità di appaltatore. Il contratto quadro era condizionato, inter alia, all'effettivo acquisto della proprietà ad opera della KPC dal Porto di Odense.

15. Ai sensi del contratto di acquisto condizionato, il prezzo di acquisto era esente da IVA, in quanto il trasferimento riguardava una proprietà con un fabbricato già esistente. Ai sensi del contratto, la KPC sopportava il rischio che, contrariamente alle previsioni delle parti, l'operazione risultasse soggetta ad IVA. Il contratto di acquisto era subordinato alle stesse condizioni del contratto quadro. Ai sensi del contratto condizionato chiavi in mano, la KPC doveva eseguire tutti i lavori necessari per consegnare la costruzione interamente completata, sebbene la stessa Boligforeningen Kristiansdal dovesse occuparsi della demolizione del deposito che rimaneva sulla proprietà. Le relative spese erano stimate in 625 000 corone danesi (DKK), IVA compresa.

16. Il 7 marzo 2014 la Boligforeningen Kristiansdal concludeva un contratto con un'altra impresa avente ad oggetto i lavori di demolizione del deposito (ad eccezione della parte centrale della facciata orientale che doveva essere preservata). La KPC non partecipava alla demolizione del deposito, che veniva avviata dalla Boligforeningen Kristiansdal a proprie spese e a proprio rischio.

17. Il 15 agosto 2015 le unità abitative per la gioventù sulla proprietà erano pronte per essere occupate.

18. Secondo quando indicato dal giudice del rinvio, il deposito era stato concesso in locazione dal Porto di Odense fino a quando è stato venduto alla KPC ed era stato valutato, a fini fiscali, in DKK 814 000. Sia alla data della vendita che a quella della successiva rivendita il deposito era integralmente funzionante come tale e avrebbe potuto essere utilizzato, ad esempio, per eventi

culturali e sportivi. Tuttavia, esso non era adatto per la realizzazione di unità abitative. È pacifico che, alla data delle operazioni controverse, il Porto di Odense, la KPC e la Boligforeningen Kristiansdal avessero l'intesa comune che il deposito, ad eccezione di parte della facciata orientale, doveva essere demolito per poter portare a termine il progetto di costruzione di unità abitative.

19. Il 10 dicembre 2013 la KPC chiedeva una risposta vincolante allo Skatterådet (Consiglio nazionale delle imposte, Danimarca) sulla questione se la prima vendita della proprietà di cui trattasi da parte del Porto di Odense e la sua rivendita alla Boligforeningen Kristiansdal fossero esenti da IVA. Con lettera del 24 giugno 2014 lo Skatterådet forniva una risposta vincolante nella quale rispondeva negativamente a entrambe le domande.

20. La KPC impugnava la decisione dello Skatterådet dinanzi al Landsskatteretten (Commissione nazionale dei ricorsi in materia tributaria, Danimarca), il quale, con decisione del 9 dicembre 2015, dichiarava che non ricorrevano i presupposti per classificare la proprietà come terreno edificabile, in quanto al momento di entrambe le vendite al fondo era incorporato un fabbricato e i successivi lavori di demolizione non avrebbero interessato la KPC ma la cooperativa edilizia che doveva effettuare la demolizione a proprie spese e a proprio rischio.

21. Con atto del 9 marzo 2016, lo Skatteministeriet (Ministero delle Finanze, Danimarca) proponeva ricorso avverso la decisione dello Landsskatteretten dinanzi al Retten i Herning (Tribunale di Herning, Danimarca), che rinviava la causa al Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca). Tuttavia, nutrendo dubbi in ordine alla corretta interpretazione di talune disposizioni della direttiva IVA, detto giudice ha deciso, con ordinanza del 15 maggio 2017, di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia compatibile con il combinato disposto, da un lato, dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), e dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a) e paragrafo 2, e, dall'altro, dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), e dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 3, della direttiva [IVA] che uno Stato membro, in circostanze come quelle del procedimento principale, consideri la cessione di un terreno sul quale, al momento della cessione, sia incorporato un fabbricato, come una vendita di terreno edificabile soggetta a imposta sul valore aggiunto (IVA), allorché sia intenzione delle parti che il fabbricato sia interamente o parzialmente demolito per fare spazio ad un nuovo fabbricato».

22. Hanno presentato osservazioni scritte la KPC, il governo danese e la Commissione europea. Tali parti hanno parimenti presentato osservazioni orali all'udienza tenutasi il 30 gennaio 2019.

III. Analisi

23. Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se sia compatibile con l'articolo 12 e l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva IVA una norma nazionale secondo cui la cessione di un terreno cui sia incorporato un fabbricato costituisca una vendita di terreno edificabile soggetta a IVA qualora sia intenzione delle parti che il fabbricato sia demolito per consentire la costruzione di un nuovo fabbricato.

24. Le parti che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento sostengono tesi diverse a tale riguardo.

25. La KPC propone di rispondere alla questione in senso negativo. In particolare, essa afferma che entrambe le operazioni in discussione nel procedimento principale (la prima vendita e la rivendita della proprietà di cui trattasi) sono esenti da IVA in quanto costituiscono «cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente» ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA. La Commissione, dal canto suo, concorda con la KPC per quanto riguarda la prima operazione, ma ritiene che la serie successiva di operazioni tra la KPC e la Boligforeningen

Kristiansdal (che, a suo parere, andrebbero valutate congiuntamente) costituiscano una cessione, «effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente». Di conseguenza, le seconde sarebbero soggette ad IVA in forza dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. Il governo danese, tuttavia, propone invece di rispondere alla questione sollevata in senso affermativo. A suo avviso, in virtù dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA, gli Stati membri possono considerare «terreno edificabile» un appezzamento di terreno come quello di cui trattasi. La vendita di tale appezzamento di terreno sarebbe quindi soggetta ad IVA conformemente all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.

26. Ritengo che, in linea di principio, alla questione sollevata debba rispondersi in senso negativo. La valutazione di una potenziale cessione di terreno edificabile alla luce della direttiva IVA deve seguire la stessa logica della valutazione di qualsiasi altra operazione prevista da detta direttiva: occorre valutare la *natura oggettiva* dell'operazione *al momento della cessione*. In tale contesto, l'intenzione *soggettiva* delle parti quanto alla futura destinazione della proprietà è certamente rilevante. Tuttavia, di per sé, difficilmente può essere determinante e prevalere su uno, o meglio sul complesso, degli altri fattori oggettivi attinenti a una cessione.

27. Nel prosieguo concentrerò la mia analisi principalmente sulle disposizioni nazionali e sulla loro applicazione ai fini della qualificazione di determinate operazioni. La soluzione del singolo caso rimane di competenza del giudice nazionale. Tuttavia, si impone un chiarimento preliminare: quali sono, infatti, le operazioni che devono essere valutate?

A. Quale(i) operazione(i)?

28. Nell'ordinanza di rinvio, nonché in alcune delle osservazioni delle parti, le due operazioni costituite, rispettivamente, dalla prima vendita della proprietà di cui trattasi (dal Porto di Odense alla KPC) e dalla rivendita della stessa (dalla KPC alla Boligforeningen Kristiansdal) sono esaminate congiuntamente, senza operare alcuna distinzione tra loro. Alle due operazioni di vendita si aggiunge la serie di ulteriori accordi tra la KPC e Boligforeningen Kristiansdal, descritti supra al paragrafo 13 delle presenti conclusioni. Il punto di partenza sembra essere che dette operazioni, in particolare le due operazioni di compravendita, devono, se non essere valutate congiuntamente, quanto meno seguire la stessa sorte per quanto riguarda il trattamento alla luce delle norme in materia di IVA.

29. È innegabile che le due operazioni di vendita siano connesse. La prima vendita della proprietà di cui trattasi era subordinata alla circostanza che la KPC stipulasse un contratto con una cooperativa edilizia generale per la realizzazione su detta proprietà di un progetto per la realizzazione di unità abitative per la gioventù. A sua volta, la rivendita della proprietà di cui trattasi era subordinata alla circostanza che la KPC la acquistasse dal Porto di Odense.

30. La Corte ha già dichiarato che, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Ciò vale in particolare quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. Tale è il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore [3].

3 V., tra altre, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punti da 32 a 34 e giurisprudenza citata).

31. Tuttavia, ho difficoltà a comprendere come tale ragionamento, normalmente applicabile a una serie di accordi tra le medesime parti, possa trovare applicazione alle operazioni controverse. In primo luogo, tali operazioni sono state concluse in momenti diversi da parti diverse (da un lato il Porto di Odense e la KPC e, dall'altro, la KPC e la Boligforeningen Kristiansdal) [4]. In secondo luogo, non si può ritenere che tali operazioni, in particolare le due vendite successive, siano accessorie una all'altra. Alla luce della sua finalità commerciale e della sua ratio economica, la prima vendita della proprietà di cui trattasi costituisce, di per sé, un'operazione «principale» e lo stesso vale per la rivendita di detta proprietà. Sebbene siano collegate, queste due operazioni non possono essere effettivamente considerate parte di un unico pacchetto.

32. Pertanto, ciascuna di tali operazioni deve essere ritenuta distinta e indipendente in conformità dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA [5]. Ognuna di esse va quindi valutata, ai fini delle norme IVA, indipendentemente e alla luce delle sue specifiche caratteristiche.

33. Tuttavia, il fatto che le due operazioni di compravendita non possano essere considerate come una sola non osta a che il loro trattamento ai sensi delle norme sull'IVA, in base all'applicazione in ordine successivo degli stessi criteri, sia in definitiva lo stesso. Dopo tutto, il contenuto delle due operazioni e le circostanze nelle quali esse sono state effettuate sono ampiamente simili. Nondimeno, spetta al giudice del rinvio stabilire se ciò corrisponda o meno al vero e in particolare se le tre operazioni concluse tra la KPC e la Boligforeningen Kristiansdal il 5 dicembre 2013 [6] debbano essere considerate come un'unica operazione ai fini dell'IVA [7].

B. La normativa nazionale controversa nel procedimento principale

34. In limine, desidero evidenziare due elementi fondamentali per la valutazione delle operazioni alla luce della direttiva IVA: il momento in relazione al quale tale valutazione deve essere svolta e la natura della stessa.

35. In primo luogo, ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile «nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi». Per stabilire se un'operazione renda esigibile l'IVA il *momento* in riferimento al quale occorre valutarla è, in linea di principio, quello nel quale il bene o il servizio in questione viene *ceduto* o *prestato*. A tale riguardo, va rilevato che, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, «[c]ostituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

36. In secondo luogo, per quanto riguarda la modalità con cui deve essere compiuta tale valutazione, occorre sottolineare il carattere *oggettivo* della stessa. Il suo scopo consiste nell'accertare la *realtà economica e commerciale* dell'operazione di cui trattasi [8] tenendo conto di tutti i fattori pertinenti [9]. La prospettiva da adottare è quella di un osservatore indipendente che voglia individuare la vera natura e il vero scopo di un'operazione considerando tutte le circostanze obiettive [10].

4 Sulla rilevanza di quest'ultimo elemento, v. ad esempio sentenze dell'8 luglio 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punto 15), e del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punto 25).

5 V., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punto 30 e giurisprudenza citata).

6 V. supra, paragrafi da 13 a 15 delle presenti conclusioni.

7 Esaminerò tale questione infra, ai paragrafi da 66 a 73 delle presenti conclusioni.

8 V., in tal senso, sentenza del 22 febbraio 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punto 43 e giurisprudenza citata).

9 V., inoltre, le mie conclusioni nella causa E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, paragrafo 82).

10 Ibidem, paragrafo 77.

37. Tali circostanze includono, in particolare, le caratteristiche specifiche del prodotto ceduto o del servizio prestato, le modalità di tale cessione o prestazione e, più in generale, le circostanze dell'operazione. In tale contesto, anche l'intenzione delle parti può costituire un elemento rilevante. La Corte ha costantemente dichiarato 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» [11].

38. Pertanto, la regola generale da applicare per valutare un'operazione è che occorre prendere in considerazione *tutti gli elementi oggettivi al momento della cessione o della prestazione*.

39. In tale contesto, la compatibilità di una norma nazionale quale (parte) dell'articolo 2, paragrafo 2, delle Istruzioni del Ministro delle Imposte relative all'IVA sulla vendita di nuovi fabbricati e di terreni edificabili (in prosieguo: l'«articolo 2, paragrafo 2») appare problematica.

40. In generale, la regola di cui all'articolo 2, paragrafo 2, sembra rispecchiare l'approccio sopra illustrato: di norma, le «cessioni di fabbricati e del suolo ad essi pertinente non sono soggette ad IVA se non si tratta di fabbricati nuovi». Inoltre, il resto della disposizione prevede che, in (altri) casi generali, «l'intenzione dell'acquirente non può essere determinante per stabilire se sussista una cessione di terreno edificabile» e ai fini di tale valutazione occorre tenere conto di vari criteri (obiettivi).

41. Tuttavia, esiste anche la categoria speciale prevista dall'articolo 2, paragrafo 2, in cui viene precisato che «[s]e le parti convengono che il fabbricato sarà demolito dal venditore, o risulta dal contratto di compravendita che il fabbricato è acquistato per essere demolito dall'acquirente, ciò configura una cessione di terreno edificabile».

42. Tale specifica norma nazionale (o meglio tale specifica eccezione alla norma generale nazionale) sembra discostarsi dai principi della normativa in materia di IVA sopra illustrati sotto due aspetti importanti. In primo luogo, la questione se un'operazione sia soggetta ad IVA non viene risolta, secondo l'articolo 2, paragrafo 2, in base alla situazione esistente nel momento in cui viene effettuata la cessione, bensì in base agli eventi che si presume accadranno in futuro (*l'elemento temporale*). In secondo luogo, l'intenzione delle parti dichiarata nel contratto diviene l'elemento determinante della valutazione, mentre vengono ignorate le caratteristiche oggettive dell'operazione di cui trattasi (*la natura della valutazione*).

43. A mio parere, l'applicazione di una norma nazionale come la suddetta parte dell'articolo 2, paragrafo 2, potrebbe condurre a valutazioni erronee riguardo ad operazioni come quelle di cui trattasi nella causa principale. Un'analisi più approfondita delle operazioni in discussione nel procedimento a quo può fornire maggiori chiarimenti sui motivi per i quali, a mio avviso, occorre rispondere in senso negativo alla questione sollevata.

C. La prima vendita della proprietà di cui trattasi

44. Con la prima operazione, la KPC ha acquistato la proprietà di cui trattasi dal Porto di Odense, costituita da un appezzamento di terreno quasi interamente occupato da un deposito. Alla data della vendita, detto deposito era integro e pienamente funzionante e, secondo l'amministrazione finanziaria danese, il suo valore ammontava a DKK 814 000.

45. Pertanto, se la si esamina sulla base delle sue caratteristiche obiettive, detta operazione rientra pienamente nella categoria di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA: «le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente».

11 V. sentenza del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punto 33 e giurisprudenza citata).

46. Tuttavia, il governo danese sostiene che siffatta conclusione trascura erroneamente la vera finalità dell'operazione. L'intenzione delle parti – quale risulta dal contratto – consisteva indubbiamente nel trasferimento della proprietà di un appezzamento di terreno sul quale avrebbe dovuto essere costruito in futuro un nuovo fabbricato. Era pacifico tra le parti che non avrebbe potuto essere effettuata alcuna costruzione prima della demolizione del deposito. Secondo il piano approvato dal Comune di Odense, il nuovo fabbricato avrebbe dovuto comprendere solo una porzione molto limitata di detto fabbricato (la parte centrale della facciata orientale).

47. A sostegno della sua argomentazione, il governo danese richiama la sentenza Don Bosco, in cui la Corte ha ritenuto che non rientra nell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili «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» [12].

48. Ritengo che l'argomento dedotto dal governo danese non sia convincente. Tale argomento si fonda su un'esagerazione dell'importanza che può assumere l'intenzione delle parti per individuare, ai fini delle norme sull'IVA, la vera natura e il vero scopo di una determinata operazione. Inoltre, esso spinge le statuizioni della Corte nella causa Don Bosco oltre la portata e i limiti logici di detta causa.

49. Come indicato supra ai paragrafi da 36 a 38, un'operazione economica deve essere esaminata anzitutto alla luce delle sue caratteristiche obiettive. Anche l'intenzione delle parti riguardo all'oggetto della cessione può costituire un elemento rilevante in tale contesto, in quanto può gettare ulteriore luce sulla logica sottesa all'operazione.

50. Tuttavia, ciò vale solo nei limiti in cui l'intenzione delle parti risulti e/o sia evidenziata dalle caratteristiche dell'operazione stessa. Mere dichiarazioni delle parti, non sostenute da prove concrete, non possono assumere alcuna rilevanza. Soprattutto, l'intenzione delle parti è pertinente solo se riguarda l'obiettivo perseguito dalle stesse *mediante* l'operazione di cui trattasi. Per contro, l'intenzione delle parti ha scarsa o nessuna rilevanza allorché – come nel caso di specie – riguarda ciò che si presume accadrà in futuro all'oggetto dopo la sua cessione, per effetto dell'intervento di terzi.

51. In altri termini, l'intenzione e i piani delle parti possono influire su una determinata interpretazione della realtà o confermarla. Tuttavia, salvo che la valutazione sotto il profilo del diritto tributario debba diventare un esempio di volontarismo metafisico, in cui, per parafrasare Schopenhauer, l'operazione è solo volontà e rappresentazione [13], difficilmente l'intenzione delle parti può prevalere sulla realtà.

52. Inoltre, la posizione sostenuta dal governo danese non trova riscontro nella giurisprudenza. Ad esempio, nella sentenza Teleos, la Corte ha rilevato che, contrariamente all'argomentazione delle parti secondo cui l'intenzione del fornitore e dell'acquirente di effettuare una determinata operazione è sufficiente perché essa sia qualificata come tale, «dalla giurisprudenza della Corte emerg[e] che l'obbligo, per l'amministrazione finanziaria, di effettuare indagini al fine di accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune dell'IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, *salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi*». La Corte ha poi sottolineato che la qualificazione di un'operazione deve essere necessariamente effettuata «in base ad elementi oggettivi» [14].

12 Sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (in prosieguo: la «sentenza Don Bosco» o la «causa Don Bosco»).

13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (prima edizione in F.A. Brockhaus, Lipsia, 1819).

14 Sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 39 e 40). Il corsivo è mio.

53. In tale contesto, appare chiaro il motivo per cui il caso in esame è diverso dalla causa Don Bosco. In detta causa, la Corte ha concentrato l'attenzione sulla realtà dell'operazione economica controversa. L'acquirente intendeva costruire nuovi fabbricati sull'appezzamento di terreno acquistato per sostituire quelli che lo stesso venditore stava demolendo nel momento in cui era stata conclusa l'operazione. In pratica, l'acquirente acquistava un appezzamento di terreno teoricamente pronto per ospitare una nuova costruzione. Pertanto, aveva scarsa rilevanza il fatto che tale situazione si sarebbe concretizzata solo dopo la data in cui era stata trasferita la proprietà del terreno.

54. A tale proposito è rivelatore il punto 39 della sentenza Don Bosco. Come ha osservato la Corte, la finalità economica degli atti svolti dal venditore (la cessione del terreno e il completamento dei lavori di demolizione) consisteva nella «fornitura di un terreno *pronto* ad essere edificato» [15]. La Corte ha inoltre rilevato che i vecchi fabbricati non presentavano alcuna utilità ai fini dell'attività economica dell'acquirente e che l'appezzamento di terreno avrebbe avuto tale utilità solo dopo il completamento dei lavori di demolizione [16], che erano stati organizzati e pagati dal venditore [17].

55. Tutto ciò si pone in contrasto con il presente procedimento, in cui, all'epoca della prima vendita della proprietà di cui trattasi, il deposito era ancora intatto e non erano ancora iniziati lavori di demolizione. La data della demolizione non era nemmeno prevista con certezza e i lavori dovevano essere intrapresi da un successivo acquirente del terreno, e non dalla KPC.

56. Siffatta interpretazione della sentenza Don Bosco è inoltre corroborata dalle sentenze della Corte nelle quali la cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un vecchio fabbricato in corso di trasformazione è stato considerato esente da IVA poiché «al momento di detta cessione il vecchio fabbricato *era stato demolito solo in parte* ed era, almeno parzialmente, ancora utilizzato in quanto tale» [18].

57. Nel presente procedimento, la situazione obiettiva all'epoca dell'operazione era che una modifica del piano relativo alla destinazione del deposito – indipendentemente da quanto improbabile potesse essere secondo le parti – non poteva essere del tutto esclusa. In linea di principio, un ritardo nei lavori, o una controversia riguardo alla demolizione del vecchio fabbricato o alla costruzione di quello nuovo, o mere modifiche del piano urbanistico (indotte, ad esempio, da questioni sorte in fase di demolizione del deposito) avrebbero potuto incidere sull'uso del deposito esistente.

58. Il secondo non è affatto uno scenario meramente ipotetico. Infatti, il piano urbanistico originario per l'area interessata adottato dal Consiglio municipale di Odense prevedeva che il deposito in questione dovesse essere preservato «per quanto possibile». Solo in un secondo tempo il piano urbanistico è stato modificato nel senso che l'unico elemento architettonico da preservare del vecchio fabbricato era la parte centrale della facciata orientale del deposito. Sebbene fosse stata prevista prima della conclusione del contratto di acquisto, detta modifica è stata effettivamente adottata solo in seguito [19].

59. Non mi sembra convincente nemmeno il secondo argomento dedotto dal governo danese, secondo cui esso poteva legittimamente qualificare l'appezzamento di terreno in questione come «terreno edificabile» in quanto, secondo l'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA, la definizione di tale nozione è stata lasciata agli Stati membri [20]. Come giustamente rilevato dalla Commissione, il margine

15 Sentenza Don Bosco (punto 39). Il corsivo è mio.

16 Ibidem.

17 Sentenza Don Bosco, punto 32.

18 V. sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punto 53 e giurisprudenza citata). Il corsivo è mio.

19 V. supra, paragrafi 11 e 12 delle presenti conclusioni.

20 V. anche sentenza del 28 marzo 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, punti 25 e 26).

di discrezionalità degli Stati membri nel definire ciò che costituisce «terreno edificabile» non può spingersi fino ad interferire con la nozione di «fabbricato», che è invece una nozione comunitaria [21]. Detta nozione è inoltre definita in modo molto ampio all'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA come «*qualsiasi* costruzione incorporata al suolo» [22].

60. A tale proposito, aggiungerei solo che, nel contesto della presente analisi, è irrilevante la circostanza che nel nuovo fabbricato sia stata conservata parte di una facciata del vecchio fabbricato. Per quanto mi consta, detta parte del fabbricato è stata prima rimossa per essere poi integrata nel nuovo fabbricato. A mio avviso, nessuna interpretazione ragionevole della nozione di «fabbricato» ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA potrebbe implicare che tale nozione sia ampliata fino ad includere un elemento del vecchio fabbricato che in seguito è stato semplicemente integrato o utilizzato in uno nuovo, senza neppure essere mai stato incorporato al suolo. Pertanto, sebbene i contorni di detta nozione siano stati, in una certa misura, discussi tra le parti, mi sembra inutile soffermarsi su tale questione, data la sua scarsa rilevanza ai fini del presente procedimento.

61. Infine, la soluzione secondo cui difficilmente la prima vendita della proprietà di cui trattasi potrebbe essere considerata una vendita di terreno edificabile ai fini delle norme sull'IVA è corroborata da due ulteriori considerazioni.

62. In primo luogo, la Corte ha già dichiarato che la ratio legis dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA è l'assenza relativa di valore aggiunto generato dalla vendita di un vecchio fabbricato. La Corte ha osservato che «la vendita di un fabbricato successiva alla sua prima cessione a un consumatore finale, che segna la fine del processo di produzione, non produce un valore aggiunto significativo e deve quindi, in linea di principio, essere esente da imposta» [23].

63. Considerata in tale prospettiva, difficilmente l'operazione controversa potrebbe giustificare l'imposizione dell'IVA: non è stata svolta sulla proprietà alcuna attività idonea ad aumentarne il valore economico per la KPC. Infatti, prima che la proprietà potesse fare nuovamente parte di una catena di produzione di valore aggiunto, occorreva che il deposito fosse demolito [24].

64. In secondo luogo, la Corte ha dichiarato recentemente che l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), e l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, «nel loro combinato disposto, operano una distinzione tra i vecchi e i nuovi fabbricati, ove la vendita di un vecchio fabbricato, *in linea di principio, non è assoggettata a IVA*» [25]. A tale proposito mi domando se, qualora la vendita di un appezzamento di terreno, sul quale sorge un vecchio fabbricato che potrebbe essere subito sfruttato economicamente, dovesse essere qualificata come vendita di terreno edificabile, ciò non solleverebbe problemi sotto il profilo del principio della neutralità fiscale. Infatti, analoghe operazioni sarebbero in definitiva assoggettate ad IVA o esenti dalla stessa unicamente sulla base dell'intenzione dichiarata delle parti relativa alla futura destinazione del fabbricato, a prescindere dalla relativa apparenza fisica.

21 V. ibidem, punto 25 e giurisprudenza citata. Analogamente, la Corte ha dichiarato altresì che la nozione di «cessione di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo attiguo» non può essere definita facendo riferimento al diritto nazionale, bensì va interpretata in modo uniforme: v., inter alia, sentenza dell'11 giugno 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, punto 15).

22 Il corsivo è mio.

23 V. sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punto 31 e giurisprudenza citata).

24 Su tale questione, più in generale, v. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, paragrafo 15).

25 Sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punti 29 e 30). Il corsivo è mio.

65. Separando l'applicazione delle norme dalla realtà oggettiva, tale approccio potrebbe anche rendere relativamente semplice la loro elusione. Infatti, sarebbe fin troppo facile per le parti includere nel contratto una dichiarazione relativa al futuro di un fabbricato per ottenere il risultato voluto in termini di trattamento IVA. Ritengo inammissibile il fatto che, in tal caso, l'amministrazione finanziaria sopporterebbe dunque l'onere di accertare successivamente se e in quale misura l'intenzione dichiarata delle parti si sia effettivamente concretizzata.

D. La rivendita della proprietà di cui trattasi

66. Mi sembra che le considerazioni sopra svolte in relazione alla vendita della proprietà di cui trattasi possano valere del pari per la sua successiva rivendita.

67. La seconda operazione – conclusa tra la KPC e la Boligforeningen Kristiansdal – riguardava, per quanto mi consta, la medesima proprietà costituente l'oggetto della prima vendita. Pertanto, anche l'operazione successiva riguardava la vendita di un appezzamento di terreno sul quale sorgeva un deposito intatto, integralmente funzionante e che aveva un certo valore (non trascurabile). Analogamente a quanto ho rilevato a proposito della prima operazione, non erano ancora iniziati lavori di demolizione alla data in cui sembra che il venditore abbia trasferito all'acquirente la titolarità della proprietà.

68. All'udienza, tuttavia, la Commissione ha suggerito che la rivendita della proprietà di cui trattasi non andrebbe esaminata isolatamente, bensì dovrebbe essere considerata parte di una serie di operazioni che, secondo i termini stessi dei contratti in questione, occorre valutare nel loro insieme. A parere della Commissione, tale approccio implica che si dovrebbe ritenere che, prese congiuntamente, le operazioni tra la KPC e la Boligforeningen Kristiansdal diano luogo a una «cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente» ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

69. A mio avviso, dal fascicolo non emergono elementi sufficienti per consentire alla Corte di assumere una posizione definitiva su tale questione. Inoltre, spetta in generale al giudice nazionale stabilire, alla luce dei principi elaborati dalla Corte [26], se operazioni formalmente distinte siano così strettamente collegate da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale [27].

70. Vorrei inoltre aggiungere, in tale contesto, che la questione posta dal giudice nazionale è stata formulata in termini astratti ed è incentrata sulla rilevanza dell'intenzione delle parti nella valutazione, ai fini dell'IVA, di una cessione di terreno al quale è incorporato un fabbricato esistente. Il giudice del rinvio non ha chiesto chiarimenti alla Corte sul punto specifico sollevato dalla Commissione. Pertanto, si possono offrire al giudice nazionale solo alcune osservazioni conclusive, qualora ve ne fosse bisogno.

71. Appare chiaro che, secondo il contratto quadro, la Boligforeningen Kristiansdal aveva acquistato la proprietà al fine di agire successivamente in qualità di costruttore e gestore. La KPC, dal canto suo, era semplicemente indicata come appaltatore incaricato della progettazione e della conversione della proprietà in unità abitative. Inoltre, prima che la KPC potesse avviare lavori di costruzione, la Boligforeningen Kristiansdal doveva organizzare e pagare i lavori di demolizione del deposito esistente. Spettava inoltre alla stessa Boligforeningen Kristiansdal assumere tutti i possibili rischi connessi ai lavori di demolizione.

26 V. supra, paragrafo 33 delle presenti conclusioni.

27 V., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punti da 51 a 54), e del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punti 32 e 33).

72. In tale contesto, sembrerebbe che, prima della costruzione delle unità abitative, la Boligforeningen Kristiansdal abbia compiuto in qualità di titolare della proprietà di cui trattasi gli atti che costituiscono [28], ai sensi degli articoli 14 e 63 della direttiva IVA, fatti generatori dell'imposta. A tale proposito, la Corte ha chiarito che l'espressione «cessione di un bene» deve essere interpretata nel senso che indica «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, anche se non viene trasferita la "proprietà giuridica" del bene» [29].

73. Inoltre, come nel caso della prima operazione, non sembra che, prima che avesse luogo la rivendita, la proprietà sia stata sottoposta a lavori che ne abbiano aumentato il valore giustificando in tal modo l'assoggettamento ad IVA.

74. Tuttavia, spetta al giudice del rinvio accertare se tali elementi, esaminati unitamente a tutti gli altri fattori rilevanti, possano o meno indicare che, ai fini dell'applicazione delle norme sull'IVA, la rivendita della proprietà di cui trattasi costituisce una «cession[e] di fabbricat[o] o di una frazione di fabbricato e del suolo ad ess[o] pertinente» ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA.

75. In ogni caso, indipendentemente dal modo in cui sia qualificata in definitiva la seconda operazione, dalle suesposte considerazioni discende che non è compatibile con le disposizioni della direttiva IVA una norma nazionale, quale una parte dell'articolo 2, paragrafo 2, secondo cui la cessione di un terreno al quale è incorporato un fabbricato costituisce automaticamente una vendita di terreno edificabile soggetta ad IVA allorché sia intenzione delle parti che il fabbricato sia demolito affinché possa essere eretta una nuova costruzione.

IV. Conclusione

76. In conclusione, propongo alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale sollevata dal Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca):

«Una norma nazionale come quella in discussione nel procedimento principale, secondo cui la cessione di un terreno al quale è incorporato un fabbricato costituisce una vendita di terreno edificabile soggetta ad imposta sul valore aggiunto qualora sia intenzione delle parti che il fabbricato sia demolito per consentire la costruzione di un nuovo fabbricato, è incompatibile con l'articolo 12 e l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto».

28 V. supra, paragrafo 35 delle presenti conclusioni.

29 V., ad esempio, sentenza dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punto 9).