

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

4 settembre 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Vendita di un terreno sul quale, al momento della cessione, si trova un fabbricato – Qualificazione – Articoli 12 e 135 – Nozione di “terreno edificabile” – Nozione di “fabbricato” – Valutazione della realtà economica e commerciale – Valutazione degli elementi oggettivi – Intenzione delle parti»

Nella causa C-71/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca), con decisione del 24 gennaio 2018, pervenuta in cancelleria il 2 febbraio 2018, nel procedimento

Skatteministeriet

contro

KPC Herning,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 30 gennaio 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la KPC Herning, da K. Bastian e T. Frøbert, advokater;
- per il governo danese, da J. Nymann-Lindegren e M. Wolff, in qualità di agenti, assistiti da S. Horsbøl Jensen, advokat;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e N. Gossement, in qualità di agenti, assistiti da H. Peytz, advokat,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 19 marzo 2019,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 12 e 135 della

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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Skatteministeriet (Ministero delle Finanze, Danimarca) e la KPC Herning A/S, società di diritto danese, in merito all'imposta sul valore aggiunto (IVA) da versare per la cessione di un bene immobile.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(...)».

4 L'articolo 12 di tale direttiva prevede 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;

b) la cessione di un terreno edificabile.

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

Gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla trasformazione di edifici, nonché il concetto di suolo pertinente.

(...)

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

5 L'articolo 135 della direttiva 2006/112 così dispone:

«1. 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);

(...)».

Diritto danese

6 La Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (legge consolidata relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella versione modificata dalla legge n. 520 del 12 giugno 2009, codificata con il n. 760 il 21 giugno 2016 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede, all'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, quanto segue:

«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».

7 L'articolo 13, paragrafo 3, di tale legge così recita:

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

8 Con la bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (regolamento n. 1370 che modifica il regolamento relativo alla legge sull'imposta sul valore aggiunto), del 2 dicembre 2010, il Ministro delle Finanze si è avvalso della facoltà prevista dall'articolo 13, paragrafo 3, della legge sull'IVA per delimitare le operazioni soggette ad IVA. Le disposizioni di tale regolamento, nella versione applicabile ai fatti di causa nel procedimento principale, sono riprese dalla bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (regolamento n. 808 relativo all'imposta sul valore aggiunto), del 30 giugno 2015 (in prosieguo: il «regolamento sull'IVA»). L'articolo 54, paragrafo 1, di tale regolamento dispone 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».

9 L'articolo 56, paragrafo 1, del regolamento sull'IVA così recita:

«Per “terreno edificabile” ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettera b), della legge sull'IVA si intende un terreno non edificato 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».

10 Le Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Istruzioni del Ministro delle Finanze relative all'IVA sulla vendita di nuovi fabbricati e di terreni edificabili) dispongono all'articolo 2, paragrafo 2, 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.

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 La KPC Herning è una società danese di promozione immobiliare ed edilizia che sviluppa progetti immobiliari e che realizza opere edilizie nell'ambito di contratti chiavi in mano in Danimarca.

12 Nel maggio 2013, la KPC Herning e la Boligforeningen Kristiansdal, una cooperativa edilizia, hanno deciso di elaborare un progetto per la costruzione di unità abitative per la gioventù in un terreno appartenente all'Odense Havn (porto di Odense, Danimarca), denominato «Finlandkaj 12». Tale progetto è stato sviluppato in collaborazione con il comune di Odense e il porto di Odense.

13 Nell'autunno del 2013, la KPC Herning ha acquistato dal porto di Odense il terreno detto «Finlandkaj 12», insieme al deposito esistente costruito su tale terreno. Il contratto di vendita era sottoposto a diverse condizioni, tra cui in particolare quella secondo la quale la KPC Herning doveva stipulare un contratto con una cooperativa edilizia al fine di realizzare sul terreno di cui trattasi un progetto immobiliare composto da unità abitative per la gioventù.

14 Il 5 dicembre 2013 la KPC Herning ha venduto il terreno detto «Finlandkaj 12» insieme al deposito alla Boligforeningen Kristiansdal. I contratti conclusi in tale occasione tra le parti formavano una base contrattuale generale dalla quale risultava che la vendita era subordinata alla condizione che la KPC Herning si impegnasse a progettare, a costruire e a fornire, chiavi in mano, unità abitative per la gioventù su tale terreno.

15 In particolare, era previsto che la Boligforeningen Kristiansdal dovesse realizzare la demolizione parziale del deposito edificato sul terreno detto «Finlandkaj 12», preservando soltanto la parte centrale della facciata e parti delle strutture industriali di quest'ultima. Inoltre, le parti

hanno convenuto che la KPC Herning fosse tenuta a consegnare una costruzione ad uso abitativo interamente completata su tale terreno. La Boligforeningen Kristiansdal ha realizzato la demolizione parziale del deposito facendosi carico delle spese e dei rischi.

16 È pacifico che, alla data delle successive cessioni del terreno e del deposito, quest'ultimo era pienamente funzionante.

17 Il 10 dicembre 2013 la KPC ha chiesto allo Skatterådet (Consiglio nazionale delle imposte, Danimarca) se la vendita del terreno detto «Finlandkaj 12», nonché del deposito da parte del porto d'Odense e la rivendita del medesimo bene immobile fossero esenti da IVA. Con risposta fornita il 24 giugno 2014, tale autorità ha risposto in senso negativo.

18 Il Landsskatteret (Commissione tributaria nazionale, Danimarca), dinanzi al quale la KPC Herning ha presentato un reclamo, ha ritenuto, con decisione del 9 dicembre 2015, che non occorresse classificare la proprietà di cui trattasi come terreno edificabile la cui vendita sarebbe stata assoggettata all'IVA, per il motivo che, quando sono state effettuate entrambe le vendite un fabbricato si trovava su di esso. Inoltre, ha deciso che non occorre neppure considerare che, dal momento che le operazioni di demolizione erano state realizzate dalla Boligforeningen Kristiansdal successivamente alla vendita tra il porto di Odense e la KPC Herning, tali ultime due parti avevano effettuato un'unica operazione che includeva la demolizione, come era avvenuto nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Con atto del 9 marzo 2016, il Ministero delle Finanze ha proposto ricorso avverso la decisione del Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale) dinanzi al retten i Herning (Tribunale di Herning, Danimarca), il quale ha rinviato la causa al Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest, Danimarca), a motivo delle questioni di principio che essa solleva.

20 Dinanzi al giudice del rinvio, il Ministero delle Finanze ha affermato che, conformemente alla sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punto 43), spettava agli Stati membri definire la nozione di «terreno edificabile». Tale competenza dovrebbe essere esercitata nei limiti derivanti dalle esenzioni previste all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112 per quanto riguarda i beni immobili costituiti da un fabbricato e dal suolo ad esso pertinente e i fondi non edificati che non sono destinati a incorporare un fabbricato.

21 Nel diritto danese, la nozione di «terreno edificabile» riguarderebbe i terreni non edificati, considerato che la realtà economica e, pertanto, la questione se il bene immobile sia destinato a incorporare un nuovo fabbricato sarebbero determinanti a tal riguardo. Tale interpretazione non priverebbe l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112 di contenuto, dal momento che non indurrebbe a qualificare qualsiasi cessione di un fabbricato esistente e del suolo pertinente come cessione di terreno edificabile. Inoltre, essa sarebbe conforme alla sentenza del 20 febbraio 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 23), secondo la quale la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA.

22 Di conseguenza, le operazioni effettuate dal porto di Odense e dalla KPC Herning dovrebbero essere qualificate cessioni di terreni edificabili. Il fatto che il fabbricato ad uso deposito che si trovava sul fondo non sia stato interamente demolito sarebbe irrilevante per tale qualificazione, dal momento che la parte non demolita di quest'ultimo non può essere qualificata come «fabbricato», ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

23 La KPC Herning, per contro, avrebbe fatto valere che un terreno che supporta un fabbricato

non può essere qualificato terreno edificabile, a meno che non siano soddisfatte le condizioni specifiche della sentenza del 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722), il che non avviene nel caso di specie. Nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, il venditore si sarebbe incaricato della demolizione di un fabbricato esistente al fine di cedere un terreno non edificato nell'ambito di una prestazione complessa.

24 La KPC Herning ha altresì affermato che occorre distinguere la cessione di fabbricati da quella dei fondi non edificati ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 12, paragrafo 2, e dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva 2006/112. I termini utilizzati in tali disposizioni dovrebbero essere oggetto di un'interpretazione autonoma che non li priva della loro efficacia, il che confermerebbe la giurisprudenza della Corte (sentenze dell'8 giugno 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 48, dell'11 giugno 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, punto 15, e del 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, punto 25).

25 Conformemente all'articolo 12, paragrafo 3, letto in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112, i terreni edificabili costituirebbero una sottocategoria dei fondi non edificati. Pertanto, la direttiva 2006/112 conferirebbe agli Stati membri solamente la responsabilità di decidere se e a quali condizioni dei terreni non edificati possano essere qualificati «terreni edificabili».

26 Peraltro, ai fini della valutazione di un'operazione alla luce della direttiva 2006/112, incomberebbe alle autorità nazionali, conformemente alla giurisprudenza della Corte, di prendere in considerazione la natura oggettiva dell'operazione e non la volontà soggettiva delle parti (sentenza del 27 settembre 2007, *Teleos e a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, punto 39).

27 Nella presente causa, da tali principi risulterebbe che le due operazioni di vendita di cui trattasi devono essere qualificate come cessioni di un terreno occupato da un vecchio fabbricato.

28 In tale contesto il *Vestre Landsret* (Corte regionale dell'Ovest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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 [2006/112] 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».

Sulla questione pregiudiziale

29 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 12, paragrafo 1, lettere a) e b), e paragrafi 2 e 3, nonché l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che un'operazione di cessione di un terreno che incorpora, alla data di tale cessione, un fabbricato può essere qualificata come cessione di un «terreno edificabile», quando l'intenzione delle parti era che il fabbricato fosse totalmente o parzialmente demolito per fare posto a un nuovo fabbricato.

30 Il giudice del rinvio cerca pertanto di determinare il regime dell'IVA applicabile alle due operazioni di vendita di cui al procedimento principale effettuate, da un lato, dal porto d'Odense e la KPC Herning e, dall'altro lato, dalla KPC Herning e la Boligforeningen Kristiansdal. Tali operazioni riguardavano entrambe lo stesso bene immobile, composto da un terreno e da un

fabbricato ad uso deposito che si trovava su quest'ultimo.

31 Come risulta dalla decisione di rinvio, è pacifico che il fabbricato ad uso deposito fosse stato gestito dal porto di Odense prima delle operazioni di vendita di cui trattasi e che era pienamente operativo alla data della cessione alla KPC Herning e, successivamente, alla Boligforeningen Kristiansdal. È altresì pacifico che i diversi contratti conclusi in tale ambito subordinavano tali operazioni di vendita alla condizione che la KPC Herning realizzasse sul terreno di cui trattasi un progetto immobiliare relativo alla costruzione di alloggi popolari.

32 All'udienza dinanzi alla Corte, la KPC Herning, il governo danese e la Commissione europea hanno ritenuto che occorresse, al fine di procedere alla qualificazione delle due operazioni di vendita successive e, pertanto, alla determinazione del regime IVA in cui rientrano, valutarle indipendentemente l'una dall'altra. Per contro, essi sono in disaccordo sull'interpretazione che si dovrebbe adottare della direttiva 2006/112 e propongono tre diverse qualificazioni per tali operazioni. Mentre per la KPC Herning ciascuna delle operazioni dovrebbe essere qualificata come una «cessione di un vecchio fabbricato» ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), di tale direttiva, il governo danese ritiene che occorra qualificarli come una «cessione di terreno edificabile», ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva. La Commissione, dal canto suo, distingue le due operazioni di cui trattasi e ritiene che la prima operazione riguardi la cessione di un vecchio fabbricato. La seconda operazione, invece, non si ridurrebbe ad una semplice vendita, ma includerebbe la costruzione di nuovi fabbricati. Di conseguenza, essa dovrebbe essere qualificata come una «cessione di un fabbricato e del suolo pertinente», effettuata anteriormente alla prima occupazione, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva.

33 Tali divergenze interpretative derivano dal disaccordo della KPC Herning, del governo danese e della Commissione sull'importanza da attribuire alle clausole contrattuali e alla volontà delle parti che può esserne dedotta per qualificare un'operazione ai fini dell'IVA, in una situazione in cui i progetti e i lavori legati contrattualmente alla vendita di un bene non sono stati ancora eseguiti al momento della cessione di tale bene. Nel caso di specie, occorrerebbe quindi stabilire se e in quale misura occorra tener conto dell'intenzione di demolire parzialmente il fabbricato esistente ad uso deposito edificato sul terreno denominato «Finlandkaj 12», nonché quello di sostituirlo con un nuovo fabbricato.

34 Pertanto si pone anzitutto la questione di stabilire in quali circostanze diverse prestazioni successive, quali la vendita di un fabbricato insieme al terreno su cui è stato edificato, la demolizione di tale fabbricato, la successiva costruzione di un nuovo fabbricato, debbano essere qualificate, ai fini dell'IVA, operazioni indipendenti l'una dall'altra o un'unica operazione composta da più prestazioni indissociabilmente collegate.

35 A tale riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini dell'IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione (sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C⁷153/17, EU:C:2018:845, punto 29).

36 La Corte ha altresì dichiarato che, da un lato, dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112 discende che ciascuna operazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente e, dall'altro lato, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C⁷153/17, EU:C:2018:845, punto 30).

37 Pertanto, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punto 32).

38 Una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenza del 28 febbraio 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punto 30). È questo 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 (sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punto 34).

39 Al fine di stabilire se le prestazioni fornite siano indipendenti o costituiscano una prestazione unica, è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi. Tuttavia, non esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, prendere in considerazione la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione in questione (sentenza del 17 gennaio 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punto 32).

40 In sede di tale valutazione globale delle circostanze, la dichiarata intenzione delle parti di assoggettare ad IVA un'operazione deve essere presa in considerazione, purché sia comprovata da elementi oggettivi (sentenza del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, punto 33).

41 Per quanto riguarda la qualificazione della vendita di un fondo con fabbricato esistente del quale è prevista la demolizione parziale o totale, la Corte ha fornito più volte indicazioni in merito agli elementi oggettivi che possono essere pertinenti a tale riguardo.

42 Così, nella sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722, punti 39, 40 e 44), la Corte ha dichiarato, anzitutto, che l'oggetto economico perseguito dal venditore e dall'acquirente del bene immobile consisteva nella cessione di un terreno pronto a essere edificato. A tal fine, essa ha osservato che il venditore era incaricato della demolizione del fabbricato esistente sul fondo in questione e che il costo di tale demolizione era stato sopportato, almeno in parte, dall'acquirente. Parimenti, essa ha rilevato che, alla data della cessione della proprietà, la demolizione del fabbricato era già iniziata. Alla luce di tali circostanze, la Corte ha qualificato la cessione del bene immobile in questione nonché la demolizione del fabbricato esistente come un'unica operazione di cessione di un terreno non edificato.

43 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che, tra gli elementi oggettivi pertinenti da prendere in considerazione ai fini della qualificazione di un'operazione data ai fini dell'IVA figurano, inoltre, lo stato di avanzamento, alla data di cessione di un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato, dei lavori di demolizione o di trasformazione effettuati dal venditore, l'uso di tale proprietà alla stessa data nonché l'impegno del venditore alla realizzazione dei lavori di demolizione al fine di permettere una costruzione futura (v., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, punto 34, e del 17 gennaio 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punto 33).

44 Peraltro, nella sentenza dell'8 luglio 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punti 12 e 15), la

Corte, investita della questione di stabilire se la cessione di un terreno edificabile e la susseguente costruzione su quest'ultimo di un nuovo fabbricato, previste da un contratto quadro, dovessero essere qualificate come un'operazione unica, ha tenuto conto della circostanza che, da un lato, l'operazione relativa al terreno e, dall'altro, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi costituivano operazioni giuridicamente distinte da parte di imprenditori diversi. Alla luce di detti elementi, essa ha dichiarato che, nonostante la connessione economica di tutte le operazioni di cui trattasi e la loro finalità comune, che consisteva nell'edificazione di un fabbricato sul terreno acquisito, non occorre, nelle circostanze di tale causa, qualificarle come un'operazione unica.

45 Nella causa di cui al procedimento principale, per quanto riguarda la prima operazione di vendita di cui trattasi, nell'ambito della quale la KPC Herning ha acquistato dal porto di Odense un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato ad uso deposito, è già stato rilevato al punto 31 della presente sentenza che tale deposito era, alla data della sua consegna, pienamente operativo. Dalla decisione di rinvio risulta che nessuna delle parti di tale contratto di vendita era incaricata della demolizione di tale deposito, dal momento che tale demolizione era stata effettuata solo in seguito all'acquisto del bene di cui trattasi da parte della Boligforeningen Kristiansdal.

46 In tali condizioni, occorre ritenere che un'operazione come la prima operazione di vendita sia distinta e indipendente dalle operazioni successive effettuate dalla KPC Herning e dalla Boligforeningen Kristiansdal, e, in particolare, dalla demolizione parziale del deposito di cui trattasi.

47 Il solo fatto che la vendita prevista dal contratto concluso tra il porto di Odense e la KPC Herning fosse subordinata alla condizione che la KPC Herning concludesse un contratto con una cooperativa edilizia ai fini della realizzazione, sul bene di cui trattasi, di alloggi popolari, non può collegare le diverse operazioni in modo tale che esse possano essere considerate un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

48 Nell'ambito della seconda operazione di vendita di cui al procedimento principale, la Boligforeningen Kristiansdal ha acquistato dalla KPC Herning il terreno e il deposito venduti in precedenza a quest'ultima società dal porto di Odense. Come emerge dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte, al momento della cessione alla Boligforeningen Kristiansdal il deposito poteva sempre essere oggetto di un uso effettivo. In seguito a tale cessione, il venditore, vale a dire la KPC Herning, non era in alcun modo coinvolto nella demolizione parziale del deposito. L'acquirente ha incaricato, a proprie spese e a proprio rischio, un'impresa terza per i lavori necessari. Risulta quindi, fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio effettuare, che la demolizione del deposito è un'operazione indipendente dalla sua vendita e non forma con quest'ultima un'unica prestazione sul piano economico.

49 È vero che risulta che la vendita del terreno con deposito era subordinata alla condizione che il venditore procedesse, mantenendo taluni elementi esistenti dal vecchio fabbricato, alla costruzione di un nuovo fabbricato. Tuttavia, come è stato esposto al punto 47 della presente sentenza, detta sola circostanza non può collegare le diverse operazioni in modo che esse formino una prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

50 Di conseguenza, come parimenti rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 31 e 32 delle sue conclusioni, operazioni di vendita, come le due operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, non possono essere considerate rientranti in un unico e medesimo insieme e devono essere valutate separatamente ai fini dell'IVA.

51 In tali circostanze, occorre esaminare ancora la questione se tali operazioni possano essere qualificate come una «cessione di un terreno edificabile», ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1,

lettera b), della direttiva 2006/112.

52 Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, di detta direttiva, si considerano «terreni edificabili», ai fini di detto paragrafo 1, lettera b), i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri.

53 Gli Stati membri, nel definire i terreni che debbono essere considerati «terreni edificabili», sono tenuti a rispettare l'obiettivo perseguito dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva 2006/112, che mira ad esentare dall'IVA solo le cessioni di terreni non edificati non destinati a supportare un fabbricato (sentenza del 17 gennaio 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, punto 30).

54 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 59 delle sue conclusioni, il margine di discrezionalità degli Stati membri nella definizione della nozione di «terreno edificabile» è limitato anche dalla portata della nozione di «fabbricato», definita in modo molto ampio dal legislatore dell'Unione all'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112 come comprendente «qualsiasi costruzione incorporata al suolo».

55 Peraltro, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112 prevede un'esenzione dall'IVA a favore delle cessioni di fabbricati, diverse da quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della medesima. Quanto a quest'ultima disposizione, essa si riferisce alla cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente, effettuata anteriormente alla prima occupazione.

56 Tali disposizioni, pertanto, 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 (sentenza del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 30).

57 La ratio legis di tali disposizioni è l'assenza relativa di valore aggiunto generato dalla vendita di un vecchio fabbricato. Infatti, 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 (sentenza del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, punto 31).

58 Nel caso di specie, né la prima vendita del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale né la seconda sembrano avere aumentato il valore economico di tale bene, cosicché tali due operazioni non hanno prodotto un valore aggiunto significativo al fine di essere assoggettate all'IVA, conformemente alla giurisprudenza citata ai punti precedenti della presente sentenza.

59 Se la vendita di un deposito pienamente operativo, come quello oggetto delle vendite di cui trattasi nel procedimento principale, poteva essere qualificata come una cessione di un terreno edificabile e non come una cessione di un vecchio fabbricato e del suolo attiguo, sulla sola base dell'intenzione delle parti del contratto di vendita, ciò pregiudicherebbe i principi della direttiva 2006/112 e rischierebbe di svuotare di contenuto l'esenzione prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), di tale direttiva.

60 Una siffatta interpretazione sarebbe in contrasto con la suddetta disposizione. Infatti, l'interpretazione dei termini utilizzati per definire le esenzioni di cui all'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere conforme agli obiettivi perseguiti e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune dell'IVA. Pertanto, tali termini non possono essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punti 39 e 40).

61 Inoltre, come emerge dalle sentenze del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), e del 17 gennaio 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), la vendita di un bene immobile composto da un terreno e da un fabbricato di cui è prevista la demolizione è considerata come un'operazione unica avente ad oggetto la cessione di un terreno non edificato, e non quella di un fabbricato e del suolo attiguo, solo quando sussistono talune circostanze oggettive, quali, in particolare, quelle elencate ai punti 42 e 43 della presente sentenza, le quali dimostrano che la vendita è così strettamente connessa alla demolizione del fabbricato che la loro divisione avrebbe carattere artificiale.

62 Pertanto, un'operazione che consiste nella cessione di un terreno sul quale è già edificato un fabbricato pienamente operativo, quale, da un lato, la vendita della proprietà di cui trattasi nel procedimento principale dal porto di Odense alla KPC Herning e, dall'altro, la rivendita di tale bene da parte della KPC Herning alla Boligforeningen Kristiansdal, che sono economicamente indipendenti e non formano, con altre prestazioni, un'unica operazione, non può essere qualificata, fatte salve le verifiche che incombono al giudice del rinvio, come una vendita di un terreno edificabile.

63 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 12, paragrafo 1, lettere a) e b), e paragrafi 2 e 3, nonché l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che un'operazione di cessione di un terreno che incorpora, alla data di tale cessione, un fabbricato non può essere qualificata come cessione di un «terreno edificabile» quando tale operazione è economicamente indipendente da altre prestazioni e non forma, con queste ultime, un'unica operazione, anche se l'intenzione delle parti era che il fabbricato fosse totalmente o parzialmente demolito per fare posto ad un nuovo fabbricato.

Sulle spese

64 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 12, paragrafo 1, lettere a) e b), e paragrafi 2 e 3, nonché 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, devono essere interpretati nel senso che un'operazione di cessione di un terreno che incorpora, alla data di tale cessione, un fabbricato non può essere qualificata come cessione di un «terreno edificabile» quando tale operazione è economicamente indipendente da altre prestazioni e non forma, con queste ultime, un'unica operazione, anche se l'intenzione delle parti era che il fabbricato fosse totalmente o parzialmente demolito per fare posto ad un nuovo fabbricato.

Firme

* Lingua processuale: il danese.