

Causa C-594/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

26 settembre 2023

Giudice del rinvio:

Vestre Landsret (Danimarca)

Data della decisione di rinvio:

20 settembre 2023

Ricorrente:

Skatteministeriet

Resistenti:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Oggetto del procedimento principale

Il procedimento principale ha ad oggetto l'impugnazione di una decisione del Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale, Danimarca) con la quale quest'ultimo ha dichiarato che le cessioni dei terreni di cui trattasi nel procedimento principale non sono cessioni di terreni edificabili e pertanto non sono operazioni soggette all'IVA ai sensi, da un lato, dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a) e paragrafo 2, e, dall'altro, dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 3, della direttiva IVA. Il ricorso nel procedimento principale contro tale decisione è stato proposto dallo Skatteministeriet (Ministero delle imposte), che sostiene che si tratta di terreni edificabili e che la loro cessione è soggetta all'IVA.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione della nozione di terreno edificabile, ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, da un lato, e dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 3, dall'altro.

Domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

Questione pregiudiziale

Se sia compatibile con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, da un lato, e con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), in combinato disposto con l'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 3, dall'altro, della direttiva 2006/112, il fatto che uno Stato membro, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, consideri una cessione di un fondo sul quale, all'epoca della cessione, è stata posta una fondazione prefabbricata e sul quale solo successivamente viene costruito un edificio residenziale da altri proprietari, come una vendita di un terreno edificabile soggetta a IVA.

Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate

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)

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, articolo 267

C-349/96, Card Protection Plan, (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304), punti 46 e 54

C-315/00, Rudolf Maierhofer, (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection, (EU:C:2017:869), punto 31

C-71/18, KPC Herning, (EU:C:2019:660), punto 54

C-299/20, Icade Promotion, (EU:C:2021:783), punti 34, 35, 51, 57 e 58.

Disposizioni nazionali richiamate

- 1 Momsloven (legge sull'IVA); lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer (decreto di codificazione n. 966 del 14 ottobre 2005 e successive modifiche): articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettere a) e b), e paragrafo 3

- 2 Bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013 (decreto n. 814 del 24 giugno 2013): articoli 57 e 59
- 3 Bekendtgørelse nr. 808 af 24. juni 2015 (decreto n. 808 del 30 giugno 2015): articoli 54 e 56, e articolo 134, paragrafi 3 e 4
- 4 L'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, della legge sull'IVA (decreto di codificazione n. 966, del 14 ottobre 2005, e successive modifiche), nella versione applicabile all'epoca in cui erano state costruite le fondazioni sul terreno edificabile di cui trattasi nel procedimento principale, esentava dall'imposta le cessioni di beni immobili. Tale disposizione della legge sull'IVA era basata sulla clausola di standstill di cui all'articolo 371 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato X, parte B, punto 9, che ha ripreso l'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'allegato F, punto 16.
- 5 Tale esenzione dall'IVA è stata parzialmente abrogata il 1° gennaio 2011 dalla legge n. 520, del 12 giugno 2009, che ha introdotto una modifica all'articolo 13 della legge sull'IVA, che consentiva altresì allo Skatteminister (Ministro delle imposte, Danimarca) di adottare un decreto in materia di IVA relativo all'ulteriore definizione e delimitazione dei beni immobili. L'articolo 13 prevedeva poi che l'esenzione dall'IVA per le cessioni di beni immobili non si estendesse alla cessione di terreni edificabili, indipendentemente dal fatto che fossero attrezzati, e alla cessione separata di terreni edificati. La legge di modifica è entrata in vigore il 1° gennaio 2011.
- 6 Secondo le note esplicative di tale legge, non era stata proposta alcuna disposizione transitoria, in quanto si era stabilito che la legge si sarebbe applicata solo agli immobili nuovi la cui costruzione o estensione/conversione sarebbe iniziata dopo l'entrata in vigore della legge. Come data di inizio delle nuove costruzioni si sarebbe considerata la data di inizio della costruzione delle fondazioni.
- 7 Il Ministro delle imposte ha quindi adottato un decreto relativo all'IVA, concernente la definizione dei beni immobili. Due versioni diverse del decreto relativo all'IVA erano applicabili all'epoca del trasferimento dei terreni edificabili di cui trattasi nel procedimento principale, rispettivamente il decreto del 24 giugno 2013 (per i trasferimenti avvenuti il 15 giugno 2015) e il decreto del 30 giugno 2015 (per le altre cessioni sotto forma di conferimenti in natura il 25 agosto 2015).
- 8 Dall'articolo 54, paragrafo 1, del decreto del 2015 risulta che la nozione di «fabbricato» di cui all'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettera a), della legge sull'IVA comprende costruzioni incorporate al suolo che sono state completate per l'uso cui sono destinate. Conformemente all'articolo 56, paragrafo 1, di detto decreto, la nozione di «terreno edificabile» dev'essere intesa nel senso che comprende un'area non edificata destinata a consentire la costruzione di fabbricati. Dall'articolo 134, paragrafi 3 e 4, di tale decreto risulta altresì che l'assoggettamento all'IVA previsto all'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettera a),

della legge sull'IVA, come modificata, si applica ai fabbricati nuovi e ai fabbricati nuovi con suolo pertinente, la cui costruzione è iniziata il 1° gennaio 2011 o dopo tale data.

- 9 Giurisprudenza del Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale)
- 10 Il 29 settembre 2017 il Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale) si è pronunciato in un caso in cui il problema era analogo a quello di specie. Nella sua decisione, il Landsskatteretten ha considerato che un terreno dotato di una fondazione posta prima del 1° gennaio 2011 poteva essere venduto in esenzione dall'IVA, in quanto la data di inizio della costruzione era anteriore al 1° gennaio 2011, quando trovavano applicazione le disposizioni anteriori alla legge n. 520, del 12 giugno 2009. Tale decisione non è stata impugnata dallo Skatteministeriet dinanzi a un organo giurisdizionale.
- 11 Il 14 febbraio 2022 il Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale) si è pronunciato in un altro caso in cui il problema era analogo a quello del presente procedimento. Nella sua decisione, il Landsskatteretten ha considerato che quattro terreni dotati di fondazioni per i quali la costruzione di tali fondazioni era iniziata prima del 1° gennaio 2011 potevano essere venduti in esenzione dall'IVA, in quanto la data di inizio della costruzione era anteriore al 1° gennaio 2011, quando trovavano applicazione le disposizioni anteriori alla legge n. 520, del 12 giugno 2009. Tale decisione del 14 febbraio 2022 è stata impugnata dinanzi agli organi giurisdizionali dallo Skatteministeriet (Ministero delle imposte). Secondo le informazioni fornite dallo Skatteministeriet, detto procedimento di impugnazione è stato sospeso in attesa della risposta della Corte di giustizia dell'Unione europea alla questione pregiudiziale nel caso di specie.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 12 La controversia verte sulla questione se il trasferimento da parte della I/S Nordre Strandvej Sæbys (in prosieguo: la «società») di 16 terreni sui quali erano state costruite fondazioni per edifici residenziali alle rispettive date di cessione nel 2015 costituiscano cessioni di «terreni edificabili» soggette all'IVA, o cessioni di fabbricati o di parti di fabbricati e del suolo pertinente, anteriormente alla loro prima occupazione, rientranti in tal caso nell'esenzione dall'IVA applicabile fino al 1° gennaio 2011, poiché la costruzione delle fondazioni è iniziata e terminata in ogni caso prima del 1° gennaio 2011.
- 13 Nel 2006 la società ha acquistato un fondo precedentemente utilizzato come campeggio in una zona costiera. Nel 2008 la società ha suddiviso tale proprietà in un certo numero di terreni. Nel gennaio 2009 alcuni di questi terreni sono stati attrezzati con allacciamenti per l'elettricità, l'acqua, il riscaldamento e la rete fognaria.
- 14 Nell'autunno del 2010, in seguito alle concessioni edilizie che la società aveva ottenuto dall'amministrazione comunale competente in materia di edilizia, su

alcuni dei terreni sono stati avviati lavori di costruzione delle fondazioni. La posa delle fondazioni ha avuto inizio ed è stata completata prima del 1° gennaio 2011.

- 15 La società ha trasferito 16 terreni dotati di fondazioni prefabbricate a una società a responsabilità limitata sotto forma di conferimento in natura al 1° gennaio 2015. Alcuni terreni sono stati successivamente venduti a privati dagli aventi causa di tale società a responsabilità limitata.
- 16 Con contratti di vendita firmati rispettivamente il 15 giugno 2015 e il 26 ottobre 2015, la società ha inoltre venduto a privati due terreni provvisti di fondazioni. La società ha venduto un altro terreno provvisto di fondazioni a un privato per il quale non esiste un contratto di vendita firmato, ma che secondo il contratto di vendita è stato venduto con presa in consegna il 1° ottobre 2015. Dai contratti di vendita risulta che gli acquirenti avevano acquisito le proprietà nell'ambito di un progetto di costruzione in corso, per il quale, al momento della conclusione dei contratti di vendita, il basamento era stato creato per il progetto di costruzione in corso, e che gli acquirenti, nell'ambito dell'intera operazione, avevano ricevuto uno schizzo del progetto che mostrava la costruzione completa della proprietà.
- 17 Per cinque dei terreni in questione, è stato costruito un edificio residenziale sulle fondazioni poste nel 2010 dopo la cessione da parte della società nel 2015. Per otto terreni è stato costruito un edificio residenziale sul terreno, ma l'edificio non è stato costruito sulle fondazioni poste nel 2010, che si trovavano sul terreno nel 2015, quando la società ha effettuato la cessione. Per i restanti tre terreni, le fondazioni poste nel 2010 sono ancora in loco, ma non è ancora stato costruito un edificio residenziale su di esse.
- 18 Con decisione del 28 settembre 2017 lo SKAT (l'amministrazione fiscale danese) ha aumentato l'IVA dovuta dalla società, imponendole tra l'altro l'obbligo di versare l'IVA sui 16 terreni. Lo SKAT ha ritenuto che la cessione dei 16 terreni provvisti di fondazioni fosse una cessione di «terreni edificabili» soggetta all'IVA, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, lettera b), della legge sull'IVA. Tale decisione è stata impugnata dinanzi al Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale). Nella sua decisione del 1° settembre 2021, il Landsskatteretten ha stabilito che le cessioni di questi 16 terreni non erano operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 13, punto 9, lettera b), della legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 1, della stessa, ma al contrario operazioni esenti dall'IVA, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 9, della legge sull'IVA precedentemente in vigore, che esentava dall'IVA tutte le cessioni di beni immobili.
- 19 Nella sua decisione, il Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale) ha ritenuto che la società avesse iniziato la costruzione delle fondamenta dei 16 terreni prima del 1° gennaio 2011 e che i terreni in questione fossero stati acquistati prima della presentazione del disegno di legge n. 203 del 22 aprile 2009, che proponeva l'introduzione dell'IVA sulle cessioni di beni immobili, e che

la progettazione era stata avviata prima della presentazione di tale disegno di legge.

- 20 Con domanda del 1° dicembre 2021, lo Skatteministeriet (Ministero delle imposte) ha presentato ricorso avverso la decisione del Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale) dinanzi al Retten i Aalborg (Tribunale municipale di Aalborg, Danimarca), che ha rinviato la causa al Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest) in conseguenza dei principi su cui essa verteva.
- 21 Con ordinanza del 23 novembre 2022, il Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest) ha deciso di sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 22 Lo **Skatteministeriet (Ministero delle finanze)** ha sostenuto che il procedimento principale riguarda i terreni edificabili soggetti a IVA e che il fatto che su di essi siano state poste delle fondazioni non cambia questa situazione. Secondo lo Skatteministeriet, dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA discende che sono soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. La stessa direttiva consente inoltre agli Stati membri di esentare le cessioni di beni immobili «non edificati», diversi dai «terreni edificabili» di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b). Lo Skatteministeriet sottolinea inoltre che la definizione dei terreni da considerare «terreni edificabili» obbliga gli Stati membri a rispettare l'obiettivo dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, il cui unico scopo è quello di esentare dall'IVA le cessioni di terreni non edificati non destinati alla costruzione di un edificio, e da ciò consegue, in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), che qualsiasi cessione di terreno edificabile effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale deve, in linea di principio, essere soggetta all'IVA.
- 23 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 IVA come comprendente «qualsiasi costruzione incorporata al suolo». Tuttavia, non tutti gli oggetti devono essere considerati «fabbricati» ai sensi della direttiva solo perché sono incorporati al suolo.
- 24 Secondo un'interpretazione linguistica comune, il termine danese «konstruktion» include, ad esempio, un edificio. Tale interpretazione linguistica è comune anche al termine «structure» nella versione inglese della direttiva e al termine «construction» nella versione francese. Lo stesso vale per il termine «Bauwerk» nella versione tedesca, utilizzato come termine che definisce «Gebäude». Una costruzione in forma di «fabbricato» è quindi, secondo la comune accezione linguistica, caratterizzata dal fatto di essere costruita e composta da varie singole

parti (parti di fabbricato), che insieme formano una costruzione destinata a uno scopo.

- 25 Inoltre, le fondazioni di un edificio residenziale non possono essere considerate «una frazione di fabbricato» ai sensi della direttiva IVA, poiché una cessione di «una frazione di fabbricato» può essere considerata esistente solo se la frazione di fabbricato ceduta può essere occupata (messa in uso) ed è quindi completa, cosa che in pratica avviene quando vi è una cessione a fasi, ad esempio nel caso di appartamenti in un edificio residenziale.
- 26 **La società** ha sostenuto che i terreni ceduti sono fabbricati o frazione di fabbricati e del suolo pertinente ai sensi della direttiva IVA, che sono esenti da IVA.
- 27 La società ha affermato che i terreni su cui ha posto e completato le fondazioni prima del 1° gennaio 2011 hanno cambiato la loro natura ai fini dell'IVA da terreni edificabili a fabbricati con suolo pertinente. Questa modifica si è verificata nel momento in cui è iniziata la costruzione delle fondazioni sui terreni in questione, ovvero nell'autunno del 2010. In ogni caso, la modifica è avvenuta al più tardi al momento del completamento delle fondazioni, che si è verificato prima del 1° gennaio 2011.
- 28 La società ritiene inoltre che non vi sia alcun obbligo di versamento dell'IVA sui 16 terreni edificabili, in quanto la costruzione, ossia la posa delle fondazioni, era iniziata prima del 31 dicembre 2010.
- 29 Le cessioni dei terreni provvisti di fondazioni prefabbricate effettuate dalle resistenti nel 2015 devono pertanto essere considerate ai fini dell'IVA come cessioni di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo pertinente. Le fondazioni dei 16 terreni erano completamente pronte all'uso al momento della cessione nel 2015, circostanza che risulta non contestata dalle parti. Poiché l'IVA è dovuta solo per i fabbricati o le frazioni di fabbricati con suolo pertinente la cui costruzione è iniziata dopo il 31 dicembre 2010, le cessioni sono esenti da IVA. Ai sensi del diritto danese, la data di inizio di una nuova costruzione è la data in cui è iniziata la posa delle fondazioni. Poiché le fondazioni prefabbricate erano state poste sui terreni in questione, oggetto del procedimento principale, prima del 1° gennaio 2011, non vi è pertanto alcuna base giuridica per l'imposizione dell'IVA sulle cessioni, in quanto le strutture incorporate al suolo erano state realizzate sui terreni prima del 1° gennaio 2011.
- 30 La prima frase dell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva IVA definisce cosa si debba intendere per fabbricato ai fini dell'IVA. La nozione di fabbricato è definita all'articolo 12, paragrafo 2, prima frase, come «qualsiasi costruzione incorporata al suolo». Le fondazioni prefabbricate rispondono alla definizione dell'articolo 12, paragrafo 2, prima frase, della direttiva IVA. Le fondazioni prefabbricate sono in primo luogo una «costruzione». In secondo luogo, le fondazioni prefabbricate sono «incorporat[e] al suolo», poiché non possono essere spostate immediatamente. In terzo luogo, una fondazione prefabbricata rientra nella

nozione ampia di fabbricato, che comprende in particolare «qualsiasi» costruzione incorporata al suolo.

- 31 Una fondazione è una struttura incorporata al suolo ed è quindi un fabbricato ai fini dell'IVA, come previsto dall'articolo 12, paragrafo 2, prima frase, della direttiva. Il fatto che l'attuazione danese di tale disposizione, ossia il decreto danese relativo all'IVA, contenga condizioni aggiuntive che stabiliscono che anche le strutture incorporate al suolo devono essere completate per l'uso a cui sono destinate prima di poter essere qualificate come fabbricati ai fini dell'IVA non significa che esse non debbano essere considerate fabbricati ai fini dell'IVA.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 32 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia il margine di discrezionalità degli Stati membri per quanto riguarda la definizione della nozione di «terreno edificabile» è limitato dalla portata della nozione di «fabbricato», che, secondo la Corte, il legislatore dell'UE ha definito in modo molto ampio nell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva IVA, includendo «qualsiasi costruzione incorporata al suolo» (v. sentenza KPC Herning, punto 54, e sentenza Icade Promotion, punto 51).
- 33 Le parti concordano sulla necessità di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea una questione relativa alla delimitazione della nozione di «terreno edificabile» di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA rispetto alla nozione di «fabbricato» e del suolo pertinente di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, nonché all'articolo 12, paragrafo 2, prima frase, della direttiva IVA.
- 34 Secondo il Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest), la giurisprudenza della Corte non ha ancora precisato i criteri e gli elementi interpretativi da prendere in considerazione per valutare se si possa considerare esistente un «fabbricato», compresa la questione se un terreno con fondazioni prefabbricate debba essere considerato un terreno edificabile ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA o un fabbricato o una frazione di fabbricato con suolo pertinente anteriormente alla prima occupazione, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva IVA, che gli consentirebbero di determinare, senza un rinvio pregiudiziale, se un terreno che, al momento della cessione, è dotato di una fondazione prefabbricata per un edificio residenziale, sulla quale viene successivamente costruito un siffatto edificio, debba essere considerato un «terreno edificabile» ai sensi della direttiva IVA o «un fabbricato o (...) una frazione di fabbricato e del suolo pertinente» ai sensi della medesima direttiva.
- 35 Per questi motivi, il Vestre Landsret (Corte regionale dell'Ovest) ha sottoposto alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale di cui sopra. Il procedimento principale è sospeso in attesa della pronuncia della Corte.