

61991J0281

SENTENZA DELLA CORTE (QUINTA SEZIONE) DEL 27 OTTOBRE 1993. - MUYS'EN DE WINTER'S BOUW- EN AANNEMINGSBEDRIJF BV CONTRO STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: HOGE RAAD - PAESI BASSI. - RETTIFICA DELL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI - SESTA DIRETTIVA IVA. - CAUSA C-281/91.

raccolta della giurisprudenza 1993 pagina I-05405

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle legislazioni ° Imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ° Esenzioni previste dalla sesta direttiva ° Esenzione in favore delle operazioni di concessione di crediti ° Concessione, da parte del fornitore di beni o del prestatore di servizi, di una dilazione di pagamento del prezzo dietro corresponsione di interessi ° Esenzione ° Concessione della dilazione fino alla consegna ° Presa in considerazione degli interessi come elemento della controprestazione ° Tassazione

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 11, parte A, n. 1, lett. a), e 13, parte B, lett. d), punto 1]

Massima

L' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle normative degli Stati membri relative alle imposte sul giro di affari dev' essere interpretato nel senso che un fornitore di beni o un prestatore di servizi che accordi al proprio cliente la facoltà di differire il pagamento del prezzo, dietro corresponsione dei relativi interessi, concede in linea di principio un credito esente da imposta ai sensi della detta disposizione. Tuttavia, qualora un fornitore di beni o prestatore di servizi accordi al proprio cliente, dietro corresponsione dei relativi interessi, una dilazione del pagamento del prezzo solamente fino al momento della consegna, tali interessi non costituiscono il corrispettivo di un credito, bensì un elemento della controprestazione ottenuta per la cessione di beni o per la prestazione di servizi, ai sensi dell' art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

Parti

Nel procedimento C-281/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi (terza sezione), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Muys' en De Winter' s Bouw- en Aannemingsbedrijf BV

e

Staatssecretaris van Financiën

domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag.1)

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, R. Joliet, G.C. Rodríguez Iglesias, F. Grévisse e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

° per la ricorrente nella causa principale, dal signor S.T.M. Beelen e dalla signora Mariken E. Van Hilten, dello studio Coopers & Lybrand, consulenti tributari in Rotterdam, Paesi Bassi,

° per il governo olandese, dal signor B.R. Bot, segretario generale presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente,

° per il governo tedesco, dai signori E. Roeder e C.-D. Quassowski, in qualità di agenti,

° per il governo spagnolo, dai signori A.J. Navarro González, direttore generale del coordinamento giuridico ed istituzionale comunitario, e A.H. Hernández-Mora, Abogado del Estado, del servizio del contenzioso comunitario, in qualità di agenti,

° per il governo ellenico, dal signor N. Mavrikas, consigliere giuridico aggiunto presso l' avvocatura dello Stato, in qualità di agente,

° per la Commissione delle Comunità europee, dai signori J.F. Buhl, consigliere giuridico, e B. J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali della ricorrente nella causa principale, rappresentata dai signori S.T.M. Beelen e E.J. Janzen, consulenti tributari in Rotterdam, del governo olandese, rappresentato dal signor J.W. de Zwaan, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo tedesco, del governo danese, rappresentato dal signor J. Molde, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo ellenico e della Commissione, all' udienza del 21 gennaio 1993,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 3 marzo 1993,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 30 ottobre 1991, pervenuta in cancelleria il 6 novembre successivo, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all' interpretazione dell' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la "sesta direttiva IVA").

2 Tale questione è stata sollevata nell' ambito di una controversia sorta tra la società Muys' en De Winter' s Bouw- en Aannemingsbedrijf (in prosieguo: la "ricorrente nella causa principale") e lo Staatssecretaris van Financiën, in ordine ad un avviso di rettifica fiscale relativa all' IVA, da quest' ultimo notificato alla società interessata.

3 La ricorrente nella causa principale è una società edile che stipula "contratti di compravendita immobiliare e di appalto per la costruzione di edifici", con cui si impegna sostanzialmente o a cedere lotti di terreno ed a realizzarvi abitazioni o, in taluni casi, ad ultimare la costruzione di immobili suddivisi in appartamenti e a cedere al cliente una parte dell' immobile con il relativo terreno nonché il diritto di uso esclusivo di tale porzione dell' immobile a fini abitativi.

4 Nei detti contratti è previsto che il prezzo della costruzione dell' immobile sia versato mediante acconti, in ragione dell' avanzamento dei lavori. Il prezzo del terreno viene corrisposto vuoi all' atto della stipulazione del contratto, o entro un lasso di tempo immediatamente successivo, vuoi mediante acconti da versare di pari passo con il pagamento del prezzo della costruzione.

5 I contratti consentono tuttavia al cliente di differire il pagamento dell' importo dovuto per il terreno e/o per la costruzione fino alla data del trasferimento della proprietà del terreno e dell' edificio ivi realizzato. Tale dilazione del pagamento è generalmente subordinata alla condizione che il cliente versi un acconto pari al 10% del prezzo complessivo del terreno e della costruzione. In tal caso, l' acquirente deve corrispondere gli interessi sull' importo il cui pagamento sia stato differito.

6 L' ufficio delle imposte olandese applicava, in ordine agli interessi maturati sugli acconti dovuti sul prezzo della costruzione, l' art. 11, primo comma, lett. j), punto 1, della Wet op omzetbelasting 1968 (legge del 1968 in materia di imposta sul giro d' affari), articolo che, in attuazione dell' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della sesta direttiva IVA, prevede l' esenzione dall' imposta per "la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi".

7 Il detto ufficio rifiutava peraltro, nei casi in cui era stato pattuito che il pagamento avvenisse alla data della consegna, di applicare l' esenzione agli interessi sul prezzo del terreno maturati a tale data. Conseguentemente, esso notificava alla ricorrente nella causa principale un avviso di rettifica concernente l' imposta sul giro d' affari relativa al periodo compreso tra il 1 gennaio 1981 ed il 31 dicembre 1984, pari all' importo, previa riduzione, di 37 269,86 HFL (fiorini olandesi).

8 La ricorrente nella causa principale impugnava tale decisione con ricorso dinanzi al Gerechtshof dell' Aia. Il detto giudice confermava l' accertamento dell' ufficio delle imposte sulla base del rilievo che, nel caso di specie, gli interessi addebitati per il periodo compreso tra la conclusione del contratto ed il trasferimento della proprietà non potevano essere considerati quale corrispettivo per la concessione di un credito, bensì quale elemento del corrispettivo stesso della cessione del terreno.

9 La ricorrente nella causa principale proponeva quindi ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad dei Paesi Bassi, il quale sospendeva il procedimento e sottoponeva alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Nell' ipotesi in cui in un contratto di compravendita immobiliare e di appalto per la costruzione di un edificio stipulato tra un imprenditore edile ed un acquirente/committente sia stabilito che il pagamento del prezzo del terreno di cui il contratto prevede la cessione deve essere effettuato all' atto della conclusione o immediatamente dopo la conclusione del contratto stesso, con la clausola tuttavia che l' acquirente/committente può differire il pagamento, dietro corresponsione dei relativi interessi, fino al momento della consegna, se questi interessi debbano essere considerati quale corrispettivo per la concessione di un credito, ai sensi dell' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della sesta direttiva IVA, ovvero se l' importo addebitato a titolo di interessi costituisca parte integrante del prezzo pagato per la cessione del terreno".

10 Per una più ampia illustrazione degli antefatti e del contesto normativo della causa principale, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d' udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

11 Ai termini dell' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della sesta direttiva IVA:

"(...) gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione od abuso:

(...);

d) (...):

1. la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi".

12 Si deve sottolineare, in limine, che il pagamento differito del prezzo di acquisto di un bene, dietro corresponsione dei relativi interessi, può essere considerato, in linea di principio, quale concessione di un credito esente da imposta ai sensi della menzionata disposizione.

13 Infatti, se è pur vero che le esenzioni previste dall' art. 13 devono essere interpretate restrittivamente (v. sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737), resta nondimeno il fatto che, in mancanza di precisa identificazione del mutuante o del mutuatario, la nozione di "concessione e negoziazione di crediti" è in linea di principio sufficientemente ampia da ricomprendere un finanziamento concesso da un fornitore di beni sotto forma di dilazione del pagamento. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, la limitazione della portata dell' art. 13, parte B, lett. d), punto 1, ai soli mutui e finanziamenti concessi da istituti bancari e finanziari non risulta affatto dal tenore letterale della detta disposizione.

14 Tale interpretazione è avvalorata dalla finalità del sistema comune d' imposta, istituito dalla sesta direttiva IVA, che è soprattutto quella di garantire la parità di trattamento dei soggetti passivi. Tale principio risulterebbe violato se un acquirente dovesse essere tassato per il finanziamento concessogli dal proprio fornitore, mentre un acquirente che chieda un finanziamento ad una banca o ad un altro ente mutuante goda di un' esenzione dall' imposta.

15 La questione pregiudiziale attiene alla particolare situazione in cui il fornitore di un bene, nella specie un terreno, concede ai propri clienti la possibilità di differire, dietro corresponsione dei relativi interessi, il pagamento del prezzo solo fino al momento della consegna. La Corte deve quindi stabilire se tale ipotesi rientri nella fattispecie della concessione di un credito.

16 Ai sensi dell' art. 10, n. 2, primo comma, della sesta direttiva IVA :

"Il fatto generatore dell' imposta si verifica e l' imposta diventa esigibile all' atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (...)".

Conseguentemente, la base imponibile deve essere determinata unicamente al momento della cessione.

17 Ai termini dell' art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA, la base imponibile è formata:

"da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell' acquirente, del destinatario o di un terzo (...)".

18 Alla luce di tali disposizioni, qualora il fornitore di un bene accetti che l' acquirente differisca il pagamento del prezzo, dietro corresponsione dei relativi interessi, sino alla consegna, si deve ritenere che i detti interessi siano compresi nel valore complessivo del bene, anche quando il contratto li distingue dal prezzo.

19 La questione pregiudiziale deve essere quindi risolta dichiarando che l' art. 13, parte B, lettera d), punto 1, della sesta direttiva IVA , va interpretato nel senso che un fornitore di beni o un prestatore di servizi che accordi al proprio cliente la facoltà di differire il pagamento del prezzo, dietro corresponsione dei relativi interessi, concede in linea di principio un credito esente da imposta ai sensi della detta disposizione. Tuttavia, qualora un fornitore di beni o un prestatore di servizi accordi al proprio cliente, dietro corresponsione dei relativi interessi, una dilazione del

pagamento del prezzo solamente fino al momento della consegna, tali interessi non costituiscono il corrispettivo di un credito, bensì un elemento della controprestazione ottenuta per la cessione di beni o la prestazione di servizi, ai sensi dell' art. 11, parte A, n. 1, lettera a), della sesta direttiva IVA.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

20 Le spese sostenute dai governi olandese, tedesco, danese, spagnolo ed ellenico nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, con ordinanza 30 ottobre 1991, dichiara:

L' art. 13, parte B, lettera d), punto 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev' essere interpretato nel senso che un fornitore di beni o un prestatore di servizi che accordi al proprio cliente la facoltà di differire il pagamento del prezzo, dietro corresponsione dei relativi interessi, concede in linea di principio un credito esente da imposta ai sensi della detta disposizione. Tuttavia, qualora un fornitore di beni o un prestatore di servizi accordi al proprio cliente, dietro corresponsione dei relativi interessi, una dilazione del pagamento del prezzo solamente fino al momento della consegna, tali interessi non costituiscono il corrispettivo di un credito, bensì un elemento della controprestazione ottenuta per la cessione di beni o per la prestazione di servizi, ai sensi dell' art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA.