

|

61998J0409

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 9 ottobre 2001. - Commissioners of Customs & Excise contro Mirror Group plc. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Regno Unito. - Sesta direttiva IVA - Esenzione della locazione di beni immobili - Nozione - Impegno a divenire locatario. - Causa C-409/98.

raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-07175

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

1. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Esenzioni previste dalla sesta direttiva - Esenzione della locazione di beni immobili - Nozione - Pagamento di una somma di denaro da parte del proprietario al futuro locatario - Esclusione

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 13, parte B, lett. b)]

2. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Esenzioni previste dalla sesta direttiva - Esenzione della locazione di beni immobili - Nozione - Contratto di opzione relativo alla locazione di un bene immobile in cambio di una somma di denaro pagata dal proprietario - Esclusione

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte B, lett. b)]

Massima

1. La locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, consiste in sostanza nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone. E' dunque il proprietario ad effettuare la prestazione di servizi soggetta ad imposizione ed il locatario a versare, in cambio di quest'ultima, il corrispettivo. Pertanto, una persona che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile e conclude con il proprietario di quest'ultimo un contratto avente ad oggetto la locazione di detto bene e/o accetta di prendere in affitto il

medesimo, in cambio del pagamento di una somma di denaro da parte del proprietario, non effettua una prestazione di servizi rientrante nel citato art. 13, parte B, lett. b).

(v. punti 31-32, 36, dispositivo 1)

2. Una persona che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile e che conclude un contratto di opzione relativo alla locazione di tale bene in cambio di una somma di denaro pagata dal proprietario, a condizione che la somma rimanga depositata su un conto speciale a garanzia dell'esecuzione degli obblighi incombentigli a norma del contratto di opzione, e che successivamente esercita le opzioni previste dal contratto di opzione ed accetta di concludere contratti d'affitto aventi ad oggetto il bene immobile in cambio dello sblocco della somma depositata sul conto speciale a suo nome non effettua in alcun momento una prestazione di servizi rientrante nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

(v. punto 39, dispositivo 2)

Parti

Nel procedimento C-409/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Regno Unito), nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Commissioners of Customs & Excise

e

Mirror Group plc,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), 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 (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dalla sig.ra F. Macken, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric (relatore) e dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissochet e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: A. Tizzano

cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Mirror Group plc, dai sigg. D. Milne, QC, e G. Sinfield, solicitor;

- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra M. Ewing, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Fleming, QC, e dalla sig.ra P. Whipple, barrister;

- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e C.-D. Quassowski, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra F. Riddy, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Mirror Group plc, rappresentata dai sigg. D. Milne e G. Sinfield, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Fleming e dalla sig.ra P. Whipple, del governo tedesco, rappresentato dal sig. W.-D. Plessing, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, in qualità di agente, all'udienza del 16 novembre 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 gennaio 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 15 ottobre 1998, pervenuta in cancelleria il 17 novembre successivo, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Mirror Group plc (in prosieguo: la «Mirror Group») ed i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, riguardo all'assoggettamento all'IVA di un impegno della Mirror Group consistente in sostanza nel divenire locataria.

Normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2, che costituisce il titolo II, intitolato «Campo di applicazione», della sesta direttiva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 Gli artt. 5 e 6 della sesta direttiva, che fanno parte del titolo V, intitolato «Operazioni imponibili», dispongono:

«Articolo 5

Cessioni di beni

1. Si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)

Articolo 6

Prestazioni di servizi

1. Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

Tale operazione può consistere tra l'altro:

(...)

- in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione;

(...)».

5 L'art. 13 della sesta direttiva stabilisce il regime delle esenzioni dall'IVA quanto alle operazioni all'interno del paese. L'art. 13, parte B, lett. b) prevede:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili (...)».

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

6 Nel 1993 la società Mirror Group, con sede nel Regno Unito, era interessata a diversi siti in Londra onde trasferirvi le sue attività di editore di giornali. Secondo il giudice nazionale essa poteva ottenere condizioni di locazione favorevoli in quanto «locatario di prestigio» («anchor tenant»).

7 Il 20 giugno 1993 la Mirror Group e la Olympia & York Canary Wharf Ltd (in amministrazione controllata) (in prosieguo: la «O & Y») concludevano i seguenti contratti:

- un contratto relativo alla locazione dei piani 20-24 dell'immobile One Canada Square sito a Londra (in prosieguo: l'«edificio») (in prosieguo: il «contratto principale»);

- la locazione vera e propria concernente codesti cinque piani;

- un contratto di opzione che concedeva alla Mirror Group una prima opzione, esercitabile entro i primi sei mesi, per prendere in affitto da uno a quattro piani supplementari nell'edificio, nonché - a condizione che tale prima opzione non fosse esercitata per più di due piani durante il periodo di sei mesi - una seconda opzione per prendere in affitto uno o due piani supplementari nel corso dei successivi 18 mesi (in prosieguo: il «contratto di opzione»).

8 Il contratto principale prevedeva che la O & Y avrebbe corrisposto alla Mirror Group un «incentivo» netto di GBP 12 002 590, più IVA, al più tardi il 2 luglio 1993. Tale somma era definita dal medesimo un corrispettivo per la conclusione del contratto da parte del locatario ed un incentivo affinché quest'ultimo accettasse l'affitto.

9 Conformemente al contratto principale, sono state attuate le seguenti modalità di pagamento:

- Circa GBP 6,5 milioni, IVA esclusa, relativi ai piani 20-24 dell'edificio, sono stati versati su un conto bloccato e sono stati sbloccati a favore della Mirror Group in più versamenti, di pari passo con la scadenza del diritto della Mirror Group di recedere dal contratto di locazione trovandosi quindi obbligata a prendere in affitto tali piani per una durata complessiva di 25 anni.

- Circa GBP 5,5 milioni, IVA esclusa, sono stati, nel contesto del contratto di opzione, corrisposti alla Mirror Group e quest'ultima li ha versati immediatamente, come si era obbligata a fare, su un conto bloccato a titolo di garanzia. Di fatto la Mirror Group ha esercitato la sua opzione soltanto su tre piani supplementari ed ha pertanto conservato soltanto la somma di circa GBP 4,1 milioni.

- Circa GBP 2,1 milioni di IVA sono stati versati su un conto bloccato prima di essere bonificati, il 26 luglio 1993, a favore dei Commissioners.

10 Era previsto che nessun canone sarebbe stato versato nel corso dei primi cinque anni per la locazione dei piani 20-24 dell'edificio. A partire dal sesto anno e sino alla scadenza del contratto si sarebbe pagato un canone che sarebbe progressivamente aumentato ma senza mai raggiungere il valore di mercato. Era stabilito che la locazione dei piani supplementari per i quali la Mirror Group avesse esercitato l'opzione avrebbe comportato in sostanza le stesse disposizioni in materia di canone di affitto.

11 A norma del contratto principale la Mirror Group era tenuta a completare l'allestimento dei piani 20-24 dell'edificio. Di fatto la Mirror Group ha speso circa GBP 7,2 milioni per i lavori di allestimento dei piani 20-24 e circa GBP 4,4 milioni per i lavori di allestimento dei piani supplementari 17-19 per cui essa ha esercitato l'opzione.

12 Tuttavia, secondo il VAT and Duties Tribunal, Londra (Regno Unito), l'incentivo non è stato versato dalla O & Y alla Mirror Group affinché quest'ultima proceda ai lavori di allestimento.

13 La Mirror Group ha chiesto il rimborso dell'IVA per un importo di GBP 2,1 milioni calcolato sull'incentivo di GBP 12 milioni, il che gli è stato rifiutato con decisione dei Commissioners 1° gennaio 1997. Essa ha quindi presentato un ricorso avverso tale decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal, Londra.

14 Secondo tale giudice l'accettazione da parte della Mirror Group delle condizioni del contratto principale, l'esecuzione da parte sua del contratto di locazione ed il contratto di opzione costituivano «fatti compiuti» («things done»), posti in essere in cambio dell'incentivo di GBP 12 milioni. Pertanto tale giudice ha dichiarato che la Mirror Group aveva effettuato una prestazione di servizi a titolo oneroso.

15 Circa la questione se siffatta prestazione di servizi fosse esente, il VAT and Duties Tribunal ha sottolineato che così sarebbe soltanto se essa costituisse un affitto o una locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva. Orbene, secondo tale giudice, dalla sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665, punto 9), emergerebbe che la prestazione effettuata da un locatario che ha rinunciato, a favore del proprietario, ad un contratto di affitto dietro versamento di una somma in capitale costituisce una prestazione esente.

16 Alla luce delle precedenti considerazioni non vi sarebbe una valida ragione per escludere dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva un'operazione che dà origine un affitto quando, diversamente dalla situazione classica, non è il locatario a pagare una somma al proprietario per concludere il contratto d'affitto, ma, come nella causa principale, è il proprietario che consente di versare al locatario un corrispettivo al fine di assicurarsi della sua accettazione del contratto di affitto e del conseguente rispetto delle relative clausole. Quanto ai GBP 5,5 milioni, il Tribunale ha sentenziato che si trattava del pagamento di un incentivo avente unicamente ad oggetto le opzioni e che pertanto queste ultime non erano esonerate.

17 Sia la Mirror Group sia i Commissioners hanno interposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court). Con ordinanza 15 ottobre 1998 cui era allegata la sentenza del VAT and Duties Tribunal, la High Court ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, con riguardo alla sentenza della Corte in occasione della causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise), l'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva del Consiglio 77/388/CEE esoneri dall'IVA una prestazione di servizi effettuata da una persona (in prosieguo: la "persona") che inizialmente non possiede alcun titolo su una proprietà immobiliare, quando siffatta persona conclude con il proprietario un contratto avente ad oggetto la locazione di tale proprietà immobiliare e/o accetta la concessione di un affitto da parte del proprietario in cambio del pagamento di una somma di denaro ad opera di quest'ultimo.

2) Se, con riguardo alla sentenza della Corte in occasione della causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise), l'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva del Consiglio 77/388/CEE esoneri dall'IVA una prestazione di servizi effettuata da una persona (in prosieguo: la "persona") che inizialmente non possiede alcun titolo su una proprietà immobiliare quando siffatta persona:

a) conclude un contratto di opzione relativo ad affitti aventi ad oggetto tale proprietà immobiliare in cambio di una somma di denaro corrisposta alla persona, a condizioni che la somma rimarrà depositata su un conto speciale a garanzia dell'esecuzione degli obblighi incombentigli a norma del contratto di opzione;

e/o

b) successivamente esercita le opzioni a norma del contratto di opzione ed accetta la concessione di affitti aventi ad oggetto la proprietà immobiliare in cambio di uno sblocco a favore della persona della somma depositata sul conto speciale».

Sulla prima questione

Argomenti formulati nelle osservazioni presentate alla Corte

18 La Mirror Group fa valere che risulta dalla citata sentenza Lubbock Fine che le prestazioni di servizi direttamente connesse alla creazione, alla modifica, al trasferimento o alla cessazione del

diritto di occupare un bene immobile rientrano nella sfera di applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva. Inoltre la prestazione di servizi effettuata da un locatario per effetto della conclusione di un contratto concernente la locazione di un bene immobile non potrebbe essere oggetto di un trattamento diverso da quello riservato alla prestazione effettuata dal proprietario data l'esigenza della coerente applicazione della sesta direttiva e dell'osservanza del principio di neutralità fiscale.

19 Il governo del Regno Unito sostiene che la logica del ragionamento della Corte nella citata sentenza Lubbock Fine è che i pagamenti effettuati sulla base della rinegoziazione di un affitto devono essere definiti, quanto all'imposizione, allo stesso modo dei pagamenti effettuati in base al contratto negoziato inizialmente. Ciò non accadrebbe nella causa principale. Poiché la Mirror Group non possedeva alcun titolo sul bene immobile al momento dell'operazione, essa non avrebbe neppure prestato un servizio consistente in un affitto o in una locazione. Orbene, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva presupporrebbe la fornitura di una siffatta prestazione di servizi perché sia applicabile tale disposizione.

20 Secondo il governo del Regno Unito la prestazione di servizi fornita dalla Mirror Group è consistita nel concludere un contratto d'affitto o un accordo inteso alla conclusione del medesimo. All'udienza tale governo ha sottolineato che la Mirror Group, trasferendo le sue attività nell'edificio, aveva attratto altri locatari.

21 Il governo tedesco effettua in sostanza la medesima disamina del governo del Regno Unito e ritiene inoltre che la prestazione di servizi effettuate dalla Mirror Group vada confrontata con quella di un agente immobiliare che funge da intermediario per la conclusione di un contratto di affitto tra le parti.

22 Nelle sue osservazioni scritte la Commissione sostiene che la Mirror Group ha effettuato, ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, una prestazione di servizi consistente nel concludere un contratto d'affitto o un accordo inteso alla conclusione del medesimo. Tale prestazione rientrerebbe nella sfera di applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, alla stregua di quanto dichiarato dalla Corte nella citata sentenza Lubbock Fine.

23 All'udienza la Commissione ha ammesso che, quando si diviene, in un nuovo edificio, un locatario prestigioso la cui presenza potrebbe attrarre altri locatari, tale attività potrebbe costituire una prestazione di servizi fornita al proprietario, la quale sarebbe soggetta ad imposizione. Potrebbe trattarsi di una forma di pubblicità, tuttavia una siffatta prestazione di servizi sarebbe difficile da definire. Qualora non fosse individuabile una distinta prestazione di servizi, sarebbe preferibile esaminare il pagamento controverso alla stregua di una stima del canone d'affitto e, pertanto, alla stregua di un pagamento inseparabilmente connesso a quest'ultimo.

Giudizio della Corte

24 Va ricordato che, ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

25 E' pacifico che la Mirror Group, concludendo un contratto avente ad oggetto la locazione di un edificio ed accettando di prendere tale edificio in affitto, ha agito in quanto soggetto passivo senza effettuare una cessione di beni. Va pertanto esaminato se la Mirror Group abbia effettuato, grazie alla sua attività, una prestazione di servizi a titolo oneroso e, all'occorrenza, se tale prestazione rientri nella nozione di «locazione di beni immobili» utilizzata all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

26 Circa l'esistenza di una prestazione di servizi va rilevato che un soggetto passivo che si limiti a regolare il corrispettivo in denaro dovuto per la fornitura di una prestazione di servizi o s'impegni a

farlo non fornisce egli stesso una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva. Ne risulta che un locatario che s'impegni, anche in cambio di un pagamento effettuato dal proprietario, unicamente a divenire locatario ed a pagare il canone non fornisce, per quanto riguarda tale attività, una prestazione di servizi al proprietario.

27 Invece, il futuro locatario fornirebbe una prestazione di servizi a titolo oneroso qualora il proprietario - considerando che, in quanto locatario di prestigio, la sua presenza nell'immobile in cui sono situati i locali dati in affitto potrebbe attrarre altri locatari - effettuasse a suo favore un pagamento in cambio dell'impegno a trasferire le sue attività nel detto immobile. Dato quanto precede, l'impegno di un locatario siffatto potrebbe definirsi, come sostanzialmente afferma il governo del Regno Unito, come una prestazione di pubblicità soggetta ad imposizione.

28 In tale contesto occorre rilevare che spetta al giudice nazionale, alla luce delle indicazioni fornite dalla Corte, stabilire se, nella causa principale, la Mirror Group abbia effettuato a titolo oneroso una prestazione di servizi a favore del proprietario e, se del caso, quale.

29 Occorre tuttavia constatare che un'attività come quella svolta dalla Mirror Group, per supponendo che si tratti veramente di una prestazione di servizi, non potrebbe definirsi quale prestazione di servizi rientrante nella nozione (del)«l'affitto e [del]la locazione di beni immobili».

30 E' necessario ricordare in proposito che per giurisprudenza costante i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 13; 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 52, e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punto 64, e 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I-493, punto 25).

31 La locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva consiste in sostanza nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone (v., in tal senso, le citate sentenze 12 settembre 2000, Commissione/Irlanda, punti 52-57, e Commissione/Regno Unito, punti 64-69, e 4 ottobre 2001, causa C-326/99, Goed Wonen, Racc. pag. I-6831, punto 55).

32 E' dunque il proprietario ad effettuare la prestazione di servizio soggetta ad imposizione ed il locatario a versare, in cambio di quest'ultima, il corrispettivo. Ciò non si verifica nella causa principale.

33 E' vero che la Corte ha dichiarato, nella citata sentenza Lubbock Fine, che la circostanza che un locatario, rinunciando al suo contratto d'affitto, rimetta il bene immobile a disposizione del suo dante causa è riconducibile alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» utilizzata dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva.

34 Va però sottolineato che detta sentenza è stata pronunciata a proposito di un locatario che aveva rimesso il bene immobile affittato e disposizione del proprietario e conseguentemente, sul piano fiscale, aveva retrocesso il diritto di occuparlo rinunciando al diritto medesimo. Questo è il motivo per cui la Corte ha dichiarato, ai punti 9 e 12 di detta sentenza, che la rinuncia del locatario alla prestazione di servizi fornita dal proprietario, costituendo una modifica del contratto d'affitto, va esentata quando detta prestazione è essa stessa esentata.

35 Orbene, tali condizioni non sono soddisfatte nella causa principale. La Mirror Group, quale futuro locatario, non rinuncia al diritto di occupare l'immobile a favore del proprietario.

36 La prima questione va quindi risolta nel senso che una persona che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile e conclude col proprietario di quest'ultimo un contratto avente ad oggetto la locazione di detto bene e/o accetta di prendere in affitto il medesimo, in cambio del pagamento di una somma di denaro da parte del proprietario, non effettua una prestazione di servizi rientrante nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

Sulla seconda questione

37 Quanto alla prima parte della seconda questione, la Commissione segnala con giusta ragione che un soggetto passivo che conclude unicamente un contratto di opzione, come quello di cui alla causa principale, senza che vi sia scambio di prestazioni reciproche, non effettua una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.

38 La seconda parte della seconda questione solleva i medesimi problemi della prima questione sottoposta dal giudice a quo. Infatti, una volta esercitata l'opzione e concluso il contratto di locazione in cambio di una somma di denaro pagata dal proprietario, va esaminato se il locatario si sia limitato a concludere il contratto di locazione o se abbia effettuato una prestazione determinata a favore del proprietario. Nel primo caso non sussiste prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva. Nel secondo caso niente indica che trattasi, da parte del locatario, di una prestazione di servizi rientrante nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

39 La seconda questione va quindi risolta nel senso che una persona che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile e che conclude un contratto di opzione come quello della causa principale, relativo alla locazione di tale bene in cambio di una somma di denaro pagata dal proprietario, a condizione che la somma rimanga depositata su un conto speciale a garanzia dell'esecuzione degli obblighi incombentigli a norma del contratto di opzione, e che successivamente esercita le opzioni previste dal contratto di opzione ed accetta di concludere contratti d'affitto aventi ad oggetto il bene immobile in cambio dello sblocco della somma depositata sul conto speciale a suo nome non effettua in alcun momento una prestazione di servizi rientrante nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

40 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito e tedesco, nonché dalla Commissione, 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), con ordinanza 15 ottobre 1998, dichiara:

1) Una persona che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile e conclude col proprietario di quest'ultimo un contratto avente ad oggetto la locazione di detto bene e/o accetta di prendere in affitto il medesimo, in cambio del pagamento di una somma di denaro da parte del proprietario, non effettua una prestazione di servizi rientrante nell'art. 13, parte B, lett. b), 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.

2) Una persona che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile e che conclude un contratto di opzione come quello della causa principale, relativo alla locazione di tale bene in cambio di una somma di denaro pagata dal proprietario, a condizione che la somma rimanga depositata su un conto speciale a garanzia dell'esecuzione degli obblighi incombentigli a norma del contratto di opzione, e che successivamente esercita le opzioni previste dal contratto di opzione ed accetta di concludere contratti d'affitto aventi ad oggetto il bene immobile in cambio dello sblocco della somma depositata sul conto speciale a suo nome non effettua in alcun momento una prestazione di servizi rientrante nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388.