

|

61998C0012

Conclusioni dell'avvocato generale La Pergola del 18 marzo 1999. - Miguel Amengual Far contro Juan Amengual Far. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Audiencia Provincial de Palma de Mallorca - Spagna. - Sesta direttiva IVA - Affitto e locazione di beni immobili - Esenzioni. - Causa C-12/98.

raccolta della giurisprudenza 2000 pagina I-00527

Conclusioni dell'avvocato generale

1 Con il presente ricorso pregiudiziale l'Audiencia Provincial di Maiorca chiede alla Corte di chiarire se la normativa spagnola, nell'assoggettare in via generale all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») gli affitti e le locazioni di beni immobili nei quali si svolgono attività commerciali, abbia correttamente recepito la sesta direttiva del Consiglio 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva») (1).

Le norme comunitarie

2 La sesta direttiva ha introdotto nel titolo X (artt. 13-16) un regime di esenzioni, in virtù del quale alcune operazioni non comportano il sorgere del debito d'imposta e non consentono la detrazione dell'IVA a monte. Tra i casi di esenzione figurano, in particolare, l'affitto e la locazione di immobili. A norma dell'art. 13, parte B, oggetto del rinvio interpretativo:

«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:

a) (...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione;

1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione; (...)».

Le norme nazionali

3 Nell'ordinamento spagnolo l'imposizione dell'IVA è attualmente disciplinata dalla legge n. 37/1992 del 28 dicembre 1992, che ha sostituito la precedente legge n. 20/1985 del 2 agosto 1985. L'art. 11, secondo comma, della legge n. 37/1992 assoggetta al versamento dell'imposta tutte le locazioni con o senza opzione di acquisto. L'art. 20, 23° comma, lett. a), prevede esenzioni a favore delle locazioni aventi ad oggetto «gli immobili o parti di immobili ad uso abitativo» (2). Le locazioni di locali commerciali non sono dunque esentate.

I fatti

4 La causa principale all'esame dell'Audiencia Provincial, odierno giudice remittente, ha per oggetto la risoluzione per morosità del contratto in base al quale il signor Miguel Amangual Far ha dato in affitto al signor Juan Amangual Far, suo fratello, alcuni locali commerciali. All'atto dell'accordo - stipulato, peraltro, in forma verbale - le parti non avevano espressamente convenuto se il canone dovesse ricomprendere l'IVA, dovuta dal locatore in base alle norme fiscali spagnole. Dall'ordinanza di rinvio risulta che il locatario aveva in un primo momento ritenuto di no. Il signor Juan Amangual Far aveva presentato una prima offerta di pagamento non comprensiva dell'IVA; il locatore non accettava l'offerta e proponeva una domanda di sfratto per morosità al Tribunale di primo grado di Inca. In corso di procedimento il locatario rinnovava la sua offerta, procedendo anche ad un deposito giudiziario dei canoni dovuti, sempre non comprensivi dell'IVA. In un secondo momento, tuttavia, egli consegnava al fratello anche la somma dovuta a titolo di IVA. In considerazione delle ripetute offerte di pagamento, e dei pur tardivi versamenti, la domanda di risoluzione veniva in primo grado respinta. Il locatore è allora ricorso in appello all'Audiencia Provincial adducendo, tra gli altri motivi, il fatto che il locatario avrebbe dovuto versare in anticipo il canone mensile comprensivo dell'IVA. Per parte sua il convenuto ha contestato il diritto del locatore di addebitargli l'IVA, non espressamente richiesta al momento della stipulazione e comunque fino al versamento al fisco.

Ora, nell'ordinamento spagnolo, i tributi eventualmente dovuti al fisco formano parte integrante del canone, cosicché il loro mancato pagamento costituisce una causa di risoluzione automatica, senza la necessità di una diffida ad hoc. Conseguentemente, l'Audiencia Provincial ritiene di dover preliminarmente stabilire se l'IVA sia effettivamente dovuta per l'affitto in questione: viene prospettata la possibilità che la legge spagnola, che prevede in via generale il versamento dell'IVA rispetto a tutti gli affitti di locali commerciali, non sia conforme all'art. 13, parte B, della sesta direttiva, che, pare al giudice a quo, conterrebbe un principio generale di esenzione a favore delle locazioni di immobili.

I quesiti

5 L'Audiencia Provincial di Maiorca ha conseguentemente sottoposto i seguenti quesiti:

«1) Se la legge spagnola sull'IVA abbia debitamente recepito l'art. 13, parte B, della direttiva 77/388/CEE nella parte in cui assoggetta ad imposta qualsiasi affitto di bene immobile nel quale si svolge un'attività economica.

2) Qualora si stabilisca che l'art. 13, parte B, della direttiva 77/388/CEE non è stato correttamente recepito, si sottopone alla Corte di giustizia la questione se sia direttamente applicabile detta disposizione comunitaria nella parte in cui stabilisce il principio generale dell'esenzione dall'IVA

per gli affitti di beni immobili».

Sul primo quesito

6 Al primo quesito si chiede se la normativa spagnola di attuazione che assoggetta ad imposta qualsiasi affitto di bene immobile nel quale si svolge un'attività economica abbia correttamente recepito l'art. 13, parte B, della sesta direttiva. Tale norma esonera l'affitto e la locazione di beni immobili, salvo ipotesi specifiche - relative a locazioni alberghiere, di aree destinate al parcheggio dei veicoli, di utensili e macchine fissati stabilmente e di casseforti - stabilendo peraltro la facoltà per gli Stati membri di «stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione».

7 Il governo spagnolo, intervenuto per sostenere la conformità delle norme di attuazione con la direttiva, osserva che il dubbio interpretativo è in realtà determinato da un errore di trascrizione contenuto nella versione spagnola dell'art. 13, parte B, ultimo comma, della sesta direttiva, formulato nei termini seguenti: «Los Estados miembros podrán ampliar el ambito de aplicación de esta exención a otros supuestos». La disposizione sembrerebbe quindi escludere la facoltà degli Stati membri di limitare il campo di applicazione delle esenzioni. Tuttavia, già dal confronto con le altre versioni linguistiche risulta evidente che tale versione non è corretta (3). Inoltre, una disposizione tendente ad ampliare la portata di un principio generale, come osserva l'agente del governo spagnolo, non avrebbe alcuna utilità nell'economia dell'istituto. La direttiva consente in realtà agli Stati di prevedere ulteriori eccezioni alle ipotesi di esenzione.

Tale precisazione è opportuna, ma non elimina il dubbio interpretativo. Il giudice di rinvio muove, certo, dal presupposto che la normativa comunitaria consenta, come chiarisce la giurisprudenza della Corte, agli Stati di stabilire ulteriori eccezioni rispetto a quelle espressamente previste all'art. 13, parte B. Egli osserva tuttavia che, in virtù della normativa fiscale spagnola, l'assoggettamento all'IVA degli affitti commerciali risulta dall'applicazione di un principio generale, e non da una deroga al principio generale di esenzione stabilito dalla direttiva.

8 Occorre dunque controllare se la normativa spagnola rispetta il rapporto tra regola (di esenzione) ed eccezione stabilito dal Consiglio in materia di locazione di immobili. La Commissione ritiene sostanzialmente corrette le scelte effettuate dal legislatore spagnolo. Viene in particolare rilevato che il generale assoggettamento all'IVA delle locazioni commerciali si accorda con la generalità che caratterizza l'IVA, imposta che colpisce tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, la cui applicazione è in linea di principio prevista rispetto a tutte le fasi del processo produttivo. Dall'applicazione generale dipende altresì la possibilità per il soggetto passivo di recuperare l'imposta assolta sugli acquisti (4). Come già rilevava l'avvocato generale Darmon nella causa Lubbock Fine, un sistema di valore aggiunto raggiunge la maggiore semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo di applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore della prestazione dei servizi (5). Per tale ragione, le esenzioni, che costituiscono eccezione al generale principio di imposizione, vanno interpretate in senso restrittivo (6). Tale criterio è stato costantemente seguito nella giurisprudenza di questo Collegio (7). Nella stessa ottica, dunque, la facoltà degli Stati di stabilire eccezioni alle esenzioni indicate nella direttiva va intesa in senso ampio; ciò è stato recentemente ribadito anche nella sentenza Blasi (8).

9 Effettivamente, oltre alla lettera delle disposizioni in discorso, tutto il sistema della direttiva lascia agli Stati ampio margine di apprezzamento della realtà economica. Significativo, in particolare, è il fatto che, anche se l'art. 13, parte B, colloca in via generale le locazioni di immobili tra le operazioni esenti, l'art. 13, parte C, permette comunque agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione (9). Qui cade opportuno un rilievo. Anche se la facoltà per gli Stati di derogare alle ipotesi di esenzione indicate dalla direttiva va definita in senso ampio, nel caso di specie, diversamente da quelli precedentemente sottoposti dalla Corte, non si tratta di qualificare una ipotesi specifica, al fine di valutare se essa possa rientrare nella clausola generale di esenzione oppure nei casi di

eccezione; si deve invece valutare se la generale categoria delle locazioni commerciali possa essere o meno soggetta all'IVA. A mio avviso, occorre controllare la compatibilità delle scelte compiute dal legislatore spagnolo, oltre che con i caratteri di generalità e neutralità dell'imposta, anche con la logica seguita dal Consiglio nel prevedere e disciplinare i casi di esenzione. La direttiva è, infatti, destinata ad essere applicata in maniera uniforme nella Comunità, e a tal fine ha inteso stabilire un sistema armonizzato di esenzioni (10). Non condivido, dunque, l'avviso espresso dall'agente della Spagna quando afferma che la direttiva consente agli Stati di porre eccezioni all'esenzione relativa alle locazioni immobiliari senza alcun limite, se non quello di non rendere il campo di applicazione delle esenzioni irrisorio. Piuttosto che ricorrere a criteri quantitativi, occorre considerare se ricorrano le ragioni in base alle quali il Consiglio ha definito le ipotesi di esenzione. Come l'avvocato generale Jacobs ha osservato nel caso *Blasi*, l'imposizione dell'IVA non trova in generale giustificazione con riguardo alla locazione di immobili, che, egli ha precisato, «costituisce normalmente un'attività relativamente passiva, in ordine alla quale non si genera alcun valore aggiunto significativo». Jacobs concludeva in quel giudizio che la caratteristica comune delle operazioni escluse, ai sensi dell'art. 13, parte B, nn. 1-4, dall'esenzione è data dalle circostanze che esse «comportano uno sfruttamento più attivo della proprietà immobiliare, giustificando l'imposizione ulteriore, in aggiunta a quella già riscossa in occasione della sua vendita iniziale» (11).

10 Vengo alla normativa nazionale in esame. L'imposta cade su un'operazione effettivamente inserita in un processo di produzione, avente, riprendendo le affermazioni di Jacobs, carattere di attività. Nell'esercitare la facoltà prevista dall'art. 13, parte B, di stabilire ulteriori esclusioni dal campo di applicazione dell'esenzione relativa alla locazione di immobili, il legislatore spagnolo ha dunque legittimamente assoggettato ad imposta locazioni di locali adibiti, nell'esercizio di attività commerciale, a operazioni imponibili.

Sul secondo quesito

11 Data la risposta che ho proposto riguardo al primo quesito, non occorre rispondere al secondo. Mi limito a osservare che, se anche la normativa spagnola fosse incompatibile con la direttiva, secondo la nota e consolidata giurisprudenza di questo Collegio, un privato non potrebbe invocare nei confronti di un altro privato la norma della direttiva non correttamente trasposta nell'ordinamento nazionale (12).

Conclusioni

12 Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo pertanto alla Corte di rispondere come segue ai quesiti posti dall'Audiencia Provincial di Maiorca (Sezione 3a):

«La direttiva consente agli Stati membri di estendere il campo di applicazione delle esclusioni delle esenzioni a ipotesi non previste, tra le quali possono rientrare, come nel caso di specie, le locazioni di immobili destinati all'esercizio di attività economica».

(1) - Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (GU L 145, pag. 1).

(2) - La stessa norma prevede peraltro una serie di ipotesi in cui l'esenzione non si applica.

(3) - Ad esempio, il testo italiano è così formulato: «Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione»; secondo la versione francese «Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération»; nella versione tedesca si legge: «Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen»; secondo quella inglese, infine, «Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption».

(4) - Il soggetto passivo recupera infatti l'imposta che assolve sugli acquisti acquisendo un credito verso lo Stato e recupera l'imposta dovuta allo Stato grazie al diritto di rivalsa verso coloro che acquistano i suoi beni e servizi. L'esenzione giova, dunque, soltanto al consumatore finale che acquista il bene o il servizio ad un costo non maggiorato dall'IVA; essa può essere addirittura svantaggiosa per il soggetto passivo che effettua operazioni attive esenti, in quanto all'effettuazione di operazioni esenti si collegano limitazioni del diritto di deduzione dell'IVA sugli acquisti. V. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1995, pag. 211.

(5) - V. i paragrafi 13 e 15 delle conclusioni, causa C-63/92 (Racc. 1993, pag. I-6665).

(6) - Come osservato da Darmon «le esenzioni devono essere applicate in modo tanto più restrittivo in quanto possono rompere la catena delle deduzioni tra soggetti passivi e provocare un onere fiscale commisurato alla conseguente impossibilità di dedurre un'imposta pagata a monte». V. le conclusioni cit., causa C-63/92, *Lubbock Fine*, paragrafo 20.

(7) - Nella sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, *Commissione/Germania* (Racc. pag. 2655, punto 20), la Corte interpreta in modo strettamente letterale l'art. 13, parte A, lett. a), venendo ad escludere che tale disposizione ricomprenda prestazioni fornite da servizi pubblici postali. L'esigenza di seguire un'interpretazione restrittiva è enunciata in via generale nella sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (Racc. pag. 1737, punto 13); v. anche sentenza 26 giugno 1990, C-185/89, *Velker International Oil Company* (Racc. pag. I-2561, punto 19).

(8) - Sentenza 12 febbraio 1998, causa C-346/95, *Blasi* (Racc. pag. I-481, punto 18) (le prestazioni di alloggio di breve durata di soggiorno di persone diverse da amici e familiari vengono considerate imponibili a titolo di prestazioni di alloggio). V. altresì, sentenza 13 luglio 1989, causa 173/88, *Henriksen* (Racc. pag. 2763), (autorimesse chiuse vengono ricomprese nella nozione di «locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli», eccezione al principio di esenzione prevista all'art. 13, parte B, lett. b).

(9) - Come si legge al punto 17 della sentenza 3 dicembre 1998, causa C-381/97 (non ancora pubblicata in Raccolta), «gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13, parti B e C. Infatti, spetta loro valutare se occorra introdurre o meno il diritto di opzione, in base a quanto essi ritengano opportuno in funzione del contesto esistente nel loro paese in un dato momento».

Considerando un aspetto diverso, inoltre, il Consiglio ha previsto ampia possibilità di derogare alle disposizioni stabilite all'art. 10 in merito al momento in cui l'imposta diviene esigibile. V. sentenza 26 ottobre 1995, causa C-144/94, *Italitica* (Racc. pag. I-3653, punto 15).

(10) - Come si legge all'undicesimo `considerando' della direttiva, si è ritenuto opportuno «redigere un elenco comune di esenzioni per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri».

(11) - Conclusioni del 25 settembre 1997, causa C-346/95, *Blasi*, cit., paragrafi 15 e 16.

(12) - V., ex multis, sentenza 26 febbraio 1986, causa 152/84, *Marshall* (Racc. pag. 723, punto 48), e, da ultimo, sentenza 4 dicembre 1997, causa C-97/96, *Daihatsu Deutschland* (Racc. pag. I-6843, punto 24).