

3. Nel 1993 la società *Mirror Group Newspapers Plc* (in prosieguo: «*Mirror Group*»), operante nel settore editoriale, era interessata alla locazione di alcuni locali in Londra per potervi trasferire la propria attività. E' opportuno sottolineare che, dato il suo prestigio, essa era considerata un "locatario privilegiato" e ciò le dava la possibilità di ottenere condizioni di locazione particolarmente favorevoli. In tale contesto, il 20 giugno del 1993 *Mirror Group* concludeva con il fallimento della *Olympia & York Canary Wharf Ltd* (in prosieguo: «*O& Y*») una serie di accordi contenuti in tre diversi atti. Tali atti comprendevano:

- un accordo principale relativo alla locazione di cinque piani (dal 20° al 24°) di un edificio situato a Londra;

- un contratto di locazione per i cinque piani;

- un contratto con cui veniva concessa a *Mirror Group* un'opzione, da esercitare entro sei mesi, per la locazione da uno a quattro ulteriori piani nello stesso edificio, nonché - se l'opzione non fosse stata esercitata rispetto a più di due piani - una seconda opzione, da esercitare entro diciotto mesi, per la locazione di altri due piani.

4. L'art. 13.1 dell'accordo principale prevedeva che, al più tardi il 2 luglio 1993, *O& Y* corrispondesse a *Mirror Group*, locatario di prestigio, un "incentivo" di circa GBP 12 milioni (IVA esclusa) per accettare la locazione secondo le seguenti modalità di pagamento.

a) Circa GBP 6,5 milioni (IVA esclusa), considerati come un incentivo alla locazione dei cinque piani già individuati, dovevano essere versati su un "conto bloccato" (*Escrow Account*). Essi sarebbero stati messi a disposizione di *Mirror Group* in più versamenti, di pari passo con la scadenza del diritto di recesso di *Mirror Group* dal contratto di locazione. In effetti, in base all'accordo principale, *Mirror Group* aveva fino al 20 agosto 1993 un diritto assoluto di recesso, ma l'esercizio di tale diritto avrebbe comportato la restituzione integrale dell'incentivo. In seguito, e fino al 20 dicembre 1993, esso aveva invece diritto a recedere solo se non fossero state soddisfatte determinate condizioni; anche in questo secondo caso l'incentivo avrebbe dovuto essere restituito interamente, salvo però il diritto di *Mirror Group* di trattenere le eventuali spese già sostenute per la sistemazione dei locali e per il trasloco.

b) Circa GBP 5,5 milioni (IVA esclusa), considerati un incentivo relativo all'opzione, venivano pagati subito a *Mirror Group*, il quale doveva immediatamente versarli su un altro «*Escrow Account*» a titolo di garanzia. La somma sarebbe stata resa disponibile per *Mirror Group* al momento dell'esercizio dell'opzione, in proporzione alla superficie effettivamente locata. Di fatto, *Mirror Group* ha poi esercitato la propria opzione su tre piani supplementari ed ha quindi potuto conservare l'intera somma indicata, salvo il rimborso a *O& Y* di 1,4 milioni (più IVA) per il mancato esercizio dell'opzione sul quarto piano.

c) Infine l'IVA, pari a circa GBP 2 milioni, doveva essere versata su un terzo «*Escrow Account*» fino al pagamento dell'IVA al *Mirror Group* il 26 luglio 1993.

5. La locazione dei cinque piani aveva durata venticinquennale e non comportava alcun canone locativo per cinque anni, mentre per i successivi venti il canone doveva restare inferiore a quello di mercato. Per i piani supplementari il canone doveva essere sostanzialmente uguale a quello dei primi cinque piani. In cambio *Mirror Group* s'impegnava ad assumere la qualità di locatario e i conseguenti obblighi, nonché ad allestire a proprie spese i cinque piani e, con il parziale concorso finanziario di *O& Y*, gli altri piani. Per tale allestimento *Mirror Group* ha speso rispettivamente circa GBP 7,2 e 4,4 milioni.

6. Invocando l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva per «l'affitto e la locazione di beni immobili», *Mirror Group* ha chiesto il rimborso dei circa GBP 2 milioni pagati a

titolo di IVA sui 12 milioni dell'incentivo. Con decisione del 1° gennaio 1997 i Commissioners of Customs & Excise (Amministrazione delle imposte indirette; in prosieguo: l'«Amministrazione tributaria») hanno però rigettato la richiesta. In seguito a ciò, Mirror Group è ricorsa al London VAT and Duties Tribunal (Tribunale competente in materia di imposta sul valore aggiunto di Londra; in prosieguo: il «Tribunale»).

7. Con sentenza 3 aprile 1998 tale Tribunale ha riconosciuto l'esenzione per quanto riguarda il pagamento dell'incentivo di GBP 6,5 milioni concernenti la locazione. A suo avviso, infatti, sebbene si fosse verificata in questo caso una situazione difforme dallo schema classico della locazione, in quanto la prestazione era stata effettuata dal proprietario anziché dal locatario, l'art. 13, parte B, lett. b), doveva considerarsi ugualmente applicabile alla luce della ricordata sentenza Lubbock Fine, che permette di qualificare come locazione ai sensi di tale articolo anche una siffatta situazione. Per contro, a giudizio del Tribunale, non poteva essere esentata dall'IVA la somma di GBP 5,5 milioni prevista a titolo di incentivo per l'opzione. Tale somma rappresentava infatti il corrispettivo di una distinta prestazione di servizi, concernente unicamente le opzioni e non quindi direttamente la locazione.

8. Contro la sentenza del Tribunale sia Mirror Group sia l'Amministrazione tributaria hanno presentato appello alla High Court. Nel corso del relativo procedimento, peraltro, sono emersi dubbi sull'interpretazione da dare all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, specialmente alla luce della sentenza Lubbock Fine. In sostanza, secondo la High Court, da tale sentenza non emergerebbero con chiarezza i criteri interpretativi seguiti per definire la portata della disposizione in parola e quindi non se ne potrebbero trarre indicazioni sicure per la soluzione del caso ad essa sottoposto. Con ordinanza 15 ottobre 1998, la High Court ha quindi sottoposto alla Corte i due seguenti quesiti:

«1) Se, conformemente alla pronuncia della Corte nella causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs and Excise), l'art. 13, parte B), lett. b), della direttiva del Consiglio 77/388/CEE esoneri dall'IVA una prestazione fornita da un soggetto ("il soggetto") che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile, quando tale soggetto conclude con il proprietario dell'immobile (landlord) un accordo relativo alla locazione (lease) del bene e/o accetta la concessione della locazione da parte del proprietario in cambio di una somma di denaro pagata da quest'ultimo.

2) Se, conformemente alla pronuncia della Corte nella causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs and Excise), l'art. 13, parte B), lett. b), della direttiva del Consiglio 77/388/CEE esoneri dall'IVA una prestazione fornita da un soggetto ("il soggetto") che inizialmente non ha alcun titolo su un bene immobile, quando tale soggetto:

«a) conclude un contratto di opzione relativo alla locazione di quel bene immobile in cambio di una somma di denaro ad esso versata, con l'accordo che il denaro rimarrà depositato presso un conto speciale a garanzia delle obbligazioni del soggetto stesso discendenti dal contratto di opzione;

e/o,

b) esercita successivamente le opzioni previste nel contratto di opzione e accetta di concludere contratti di locazione del bene immobile in cambio della liberazione del denaro depositato sul conto speciale ad esso intestato».

Fatti e quesito pregiudiziale della causa C-108/99, Cantor

9. Il 25 marzo 1986 la Prudential Assurance Co. Ltd (in prosieguo: «Prudential») concedeva in locazione alla Wako International (Europe) Ltd (in prosieguo: «Wako») il quarto piano di un immobile situato a Londra. La durata del contratto era stabilita in 15 anni e in base alla clausola 18, lett. d), di tale contratto Wako s'impegnava a non concludere cessioni o sublocazioni senza il

consenso del locatore.

10. Nel 1993 Wako decideva di cedere il contratto di locazione alla Cantor Fitzgerald International (in prosieguo: «Cantor»). Ciò veniva realizzato attraverso tre distinti atti. Con il primo, approvato il 12 marzo 1993, Wako e Cantor concludevano un accordo per la cessione della locazione. Con tale accordo, al quale partecipava anche una terza società, la Cantor Fitzgerald Securities, in qualità di garante delle obbligazioni di Cantor, Wako si impegnavo a pagare a Cantor, al momento del perfezionamento dell'accordo, GBP 1,5 milioni come corrispettivo dell'assunzione del contratto di locazione da parte della stessa Cantor. Quest'ultima si impegnavo a sua volta ad adempiere le obbligazioni derivanti a Wako dal contratto di locazione ed a tenerla indenne da qualsiasi perdita o debito collegati alla locazione. Cantor, infine, s'impegnavo a stipulare con Prudential il contratto d'autorizzazione alla cessione.

11. Tale contratto, il secondo della serie, veniva in effetti stipulato il 23 marzo 1993 tra Prudential, Wako, Cantor e la Cantor Fitzgerald Securities in qualità di garante. Esso prevedeva che Prudential autorizzasse Wako a cedere il contratto a Cantor, la quale assumeva di conseguenza nei confronti del locatore l'obbligo di pagare il canone ed adempiere le obbligazioni derivanti dal contratto di locazione. Il giorno dopo Wako, Cantor e la Cantor Fitzgerald Securities, sempre in qualità di garante, stipulavano un terzo contratto per formalizzare la cessione del contratto di locazione da Wako a Cantor. Dopo la conclusione di quest'ultimo contratto, Cantor occupava immediatamente i locali.

12. Per la descritta operazione Cantor riceveva da Wako una somma di GBP 1,5 milioni, sulla quale pagava la relativa IVA. L'operazione veniva approvata con una decisione dell'Amministrazione tributaria del 30 luglio 1996. Contro tale decisione la Cantor ricorreva il 13 agosto 1996 al già ricordato London VAT and Duties Tribunal, il quale decideva, il 6 agosto dell'anno successivo, di accogliere il ricorso e quindi di esentare l'operazione dall'imposta sul valore aggiunto.

13. Il 26 settembre 1997 l'Amministrazione tributaria presentava appello alla High Court chiedendo l'annullamento della decisione del Tribunale. Anche nel corso di tale procedimento sono però emersi dubbi sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, ancora una volta alla luce della sentenza Lubbock Fine. Il 2 settembre 1998 la High Court ha quindi sottoposto alla Corte di giustizia il seguente quesito:

«Se, in base alla sentenza della Corte nella causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Customs and Excise Commissioners), l'art. 13 parte B, lett. b), della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto esoneri dall'imposta una prestazione fornita da un soggetto ("il soggetto") che non ha alcun titolo su un bene immobile, quando tale soggetto accetta la cessione di un contratto di locazione di quel bene immobile da un locatario, e il locatario gli versa una somma di denaro a titolo di corrispettivo per il fatto che il soggetto si rende cessionario del contratto di locazione di quel bene immobile».

Analisi giuridica

Considerazioni generali

14. Con i due rinvii pregiudiziali la High Court vi chiede di interpretare, in relazione alle fattispecie sopra descritte, la nozione di «affitto e locazione di beni immobili» contenuta di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, e ciò segnatamente alla luce della menzionata sentenza della Corte di giustizia nel caso Lubbock Fine, che ha fornito alcuni chiarimenti sulla portata di tale nozione.

15. In particolare, nel precedente appena evocato la Corte era stata chiamata a pronunciarsi sul caso di un affittuario che aveva rinunciato ai diritti a lui derivanti da un contratto d'affitto, rimettendo l'immobile a disposizione del suo dante causa dietro pagamento di un'indennità. Si

trattava, dunque, di stabilire se tale operazione fosse o meno riconducibile alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» di cui al ricordato art. 13, parte B, lett. b).

16. Nella sua sentenza la Corte ha dichiarato: «(...) poiché un'operazione determinata, come l'affitto di un bene immobile, assoggettata ad imposta in base ai canoni versati, rientra nel novero delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, anche una modifica riguardante tale contratto, quale lo scioglimento anticipato consensuale dietro pagamento di un'indennità, deve considerarsi ricompresa nella sfera di applicazione di tale esenzione. Occorre conseguentemente rispondere al giudice nazionale che la circostanza che un affittuario, 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 per definire un'operazione esente. (...) Il regime di un medesimo contratto d'affitto non può infatti essere diverso nelle sue varie fasi» .

17. Il giudice a quo, come ho ricordato, manifesta dubbi sulla portata di tale precedente, segnatamente sulla sua idoneità a fornire indicazioni risolutive per la decisione dei casi ad esso sottoposti; né le parti in causa sia innanzi alla High Court che a codesta Corte smentiscono tale valutazione, visto che esse traggono da detta sentenza deduzioni assai discordanti.

18. Mi pare in effetti che, considerata di per sé, la sentenza Lubbock Fine non possa dare un apporto decisivo ai nostri fini, non solo perché ha di mira una fattispecie che non coincide pienamente con quelle prospettate innanzi alla High Court, ma soprattutto perché si esprime in termini che non consentono una sua automatica estensione a fattispecie siffatte. Per verificare quindi se ed in quale misura tale estensione sia praticabile, occorre non tanto indugiare sulla formulazione della sentenza quanto risalire alla logica che presumibilmente ha guidato la Corte in quell'occasione.

19. A questo fine il punto di partenza deve essere la nozione che è al centro del precedente evocato, come dei presenti giudizi, cioè la nozione di affitto e locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva. Si tratta tuttavia di una nozione tutt'altro che facile da definire, dato che, come ha rilevato la stessa Corte, la predetta disposizione della sesta direttiva «non reca alcun chiarimento sulla portata dei termini "affitto" o "locazione di beni immobili"» .

20. Procedendo dunque per progressive approssimazioni, si può osservare che un primo elemento di interpretazione è offerto dalla stessa giurisprudenza comunitaria, in coerenza con il consolidato orientamento secondo cui le deroghe ad una regola generale sono di stretta interpretazione. Malgrado qualche dubbio sollevato al riguardo in corso di causa, non v'è alcun motivo che giustifichi un diverso indirizzo interpretativo rispetto alla normativa in discussione nel presente giudizio. La Corte ha infatti esplicitamente chiarito che «(...) i termini con i quali sono designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (...)» .

21. Ciò detto, si può ancora aggiungere che «le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario» e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria; definizione che «è per determinati aspetti più ampia di quella sancita dai diversi diritti nazionali», come risulta dalla circostanza che l'art. 13, parte B, lett. b), menziona espressamente, sia pure «per escluderlo dall'esenzione, il contratto alberghiero (...), il quale (...) non è considerato, in alcuni diritti nazionali, come contratto di locazione» .

22. A parte però queste puntualizzazioni, mi pare che, in linea di principio, per definire l'espressione in esame occorra conformarsi al criterio solitamente utilizzato per ricostruire una nozione comunitaria in assenza di diverse indicazioni normative. Mi pare cioè che occorra ispirarsi

al significato "abituale" della nozione o, se si vuole, al significato che essa comunemente riceve negli ordinamenti degli Stati membri .

23. In questo senso, si può convenire con l'avvocato generale Darmon nel ritenere che, «quali che siano le sfumature dei diritti nazionali sul punto in questione, è indubbio che l'affitto è il contratto con il quale il proprietario cede, in cambio di un canone, taluni diritti sul suo bene, quale quello di averne il godimento» . Benché implicito in tale definizione, si può anche aggiungere, come ha ribadito la Corte nelle ricordate sentenze relative ai pedaggi stradali, che nella nozione di affitto e locazione «non possono essere inclusi contratti caratterizzati (...) dalla mancata presa in considerazione, nel consenso delle parti, della durata del godimento del bene immobile, elemento essenziale del contratto di locazione» .

24. In questi termini, tuttavia, la definizione della nozione in esame non ci offre ancora elementi utili per la soluzione delle questioni prospettate dal giudice del rinvio. Per poter risolvere tali questioni occorre fare ancora qualche passo e cercare di trarre dalla riferita definizione generale ulteriori e più mirate indicazioni.

25. A questo fine mi sembra che un contributo particolarmente significativo venga dalle osservazioni svolte dall'avvocato generale Jacobs nelle recenti conclusioni nella causa Stockholm Lindöpark, nelle quali egli ha insistito sul fatto che per poter beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva un contratto deve riunire «the essential characteristics of a lease or let, which include the grant of a right to occupy a defined piece or area of immovable property as one's own and to exclude or admit others, and an agreement between the parties taking account of the duration of that occupation, in particular as a criterion for determining the price; such characteristics must, moreover, predominate in the contract» .

26. In effetti, il rilievo per cui le caratteristiche della locazione e dell'affitto devono essere predominanti in un dato contratto affinché questo possa beneficiare della relativa esenzione mi sembra molto importante ai presenti fini. Esso vale infatti a escludere dall'esenzione i contratti che, pur avendo alcuni elementi in comune con quelli di affitto e locazione, si caratterizzano essenzialmente per una prestazione di servizi connessa al godimento dell'immobile. Proprio per questo motivo, discutendo nelle medesime conclusioni della qualificazione di contratti relativi all'utilizzo di campi da golf, l'avvocato generale Jacobs ha sottolineato la necessità di distinguere «whether the transaction should be regarded as the occupation of the immovable property or as the supply of services for which the property is an incidental, albeit essential, prerequisite» . E allo stesso criterio sembra essersi ispirato l'avvocato generale Alber nelle cause relative ai pedaggi stradali allorché ha ritenuto che il pagamento effettuato dagli automobilisti per detti pedaggi non fosse tanto il corrispettivo per il godimento di un bene immobile quanto piuttosto per una prestazione di servizi .

27. Per valutare però quali siano gli elementi predominanti in un determinato contratto, non ci si può limitare ad una considerazione astratta o puramente formale dello stesso, ma occorre individuare la funzione economica del contratto, vale a dire la funzione concreta che esso è oggettivamente chiamato a svolgere per soddisfare gli interessi delle parti. In altre parole, va individuata quella che, nella tradizione giuridica di vari paesi europei, viene definita come la causa del negozio giuridico, intesa appunto quale funzione economica dello stesso, preordinata alla composizione degli interessi in gioco. Nel caso del contratto di locazione, come si è detto, tale funzione consiste nel trasferimento per un dato periodo di tempo del godimento esclusivo di un bene immobile da un soggetto ad un altro.

28. E' appena il caso di precisare, d'altra parte, che la funzione di cui parlo è la stessa per tutte le parti del negozio e condiziona anzi i contenuti di quest'ultimo. Essa, per contro, non ha nulla a che vedere con i motivi subiettivi che hanno indotto ciascuna parte a concludere il contratto e che ovviamente non risultano dal contenuto dello stesso. Sottolineo il punto perché mi sembra che proprio la mancata distinzione tra causa e motivi del negozio sia stata, anche nel caso in esame,

all'origine di alcuni equivoci ed abbia accentuato le difficoltà connesse alla qualificazione dei contratti in causa.

29. Ciò posto, osservo che il criterio di interpretazione ora prospettato non pare privo di riscontri nella giurisprudenza comunitaria. Come si è visto, ad esempio, nelle conclusioni dell'avvocato generale Alber nelle citate cause sui pedaggi stradali viene considerato lo «scopo principale del "contratto" tra le parti» per stabilire se quei pedaggi fossero pagati quale contropartita per l'affitto del suolo stradale o per una prestazione di servizi . Ed anche nelle sentenze rese dalla Corte in tali cause viene attribuito un valore determinante alla funzione che il contratto svolge per le parti. Si è visto, infatti, che la valutazione della Corte si fonda sul fatto che nella definizione del sinallagma contrattuale le parti non avevano considerato la durata del godimento del bene immobile .

30. Un approccio simile ha probabilmente ispirato la Corte anche nella sentenza Henriksen , nella quale è precisato che «la nozione di "locazione di beni immobili" che forma oggetto dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva comprende necessariamente, oltre alla locazione dei beni che costituiscono l'oggetto principale di tale locazione, quella di tutti i beni che ne sono gli accessori. Pertanto, non può essere esclusa dall'esenzione così stabilita la locazione di un posto per il parcheggio dei veicoli qualora sia strettamente connessa alla locazione, a sua volta esentata, di immobili destinati ad altro uso, come ad esempio di immobili ad uso abitativo o commerciale, nel senso che le due locazioni formano un'operazione economica unica» .

31. E lo stesso approccio si ritrova, a mio avviso, alla base della sentenza Lubbock Fine sottoposta alla vostra attenzione nel presente giudizio. Come ho sopra ricordato, in quella occasione la Corte ha ricondotto alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva il caso di un affittuario che aveva rinunciato ai diritti a lui derivanti da un contratto d'affitto, rimettendo l'immobile a disposizione del suo dante causa dietro pagamento di un'indennità; e ciò perché, secondo la Corte, se l'affitto di un bene immobile rientra nel novero delle esenzioni previste dalla direttiva, anche una modifica riguardante tale contratto, quale lo scioglimento anticipato consensuale dietro pagamento di un'indennità, deve considerarsi ricompresa nella sfera di applicazione di tale esenzione .

32. La Corte cioè non ha ritenuto rilevante né che le parti avessero stipulato un nuovo contratto per porre fine alla locazione, né che il pagamento fosse stato questa volta effettuato dal proprietario al conduttore. Essa sembra invece aver considerato decisivo il fatto che il nuovo contratto avesse la funzione di ritrasferire il godimento dell'immobile al proprietario, cioè che avesse la medesima funzione del contratto originario, anche se il trasferimento del diritto era avvenuto in senso inverso.

33. Poste queste premesse di carattere generale, posso ora passare all'esame dei singoli quesiti.

I quesiti nella causa C-408/99, Mirror Group

a) Primo quesito

34. Con tale quesito la giurisdizione di rinvio chiede se rientri nella nozione di locazione di un bene immobile un'operazione consistente: 1) nella conclusione di un accordo relativo alla locazione di un immobile; e/o 2) nell'accettazione della concessione in locazione dell'immobile da parte del proprietario in cambio di una somma di denaro pagata dallo stesso proprietario a titolo d'incentivo.

35. All'apparenza, e secondo la stessa rappresentazione che ne dà la High Court, l'operazione si presenta come articolata in due distinti atti negoziali, i quali potrebbero quindi essere in ipotesi assoggettati, in relazione alla rispettiva qualificazione, ad un diverso regime fiscale. Nella specie, peraltro, nessuna delle parti ha prospettato una siffatta differenziazione, anche se poi le posizioni si sono diversificate quanto alla soluzione del problema sollevato nel quesito.

36. Sembra anche a me, in effetti, che nella specie i due atti negoziali dovrebbero essere considerati in maniera unitaria, posta la stretta connessione che tra essi sussiste in ragione dell'identità della funzione economica svolta. Per questa stessa ragione ritengo altresì che essi vadano esentati dall'imposta sul valore aggiunto.

37. Ciò che infatti qui rileva, a mio avviso, è che l'operazione si prefiggeva, nel suo complesso, di dare vita ad un rapporto locativo tra proprietario e locatario, e che quindi la funzione economica unica e comune dei due atti era di trasferire il godimento dell'immobile dal proprietario al locatario. Questa conclusione appare confermata, tra l'altro, dalla circostanza che l'incentivo è entrato nella piena disponibilità di Mirror Group solo al termine del periodo nel quale gli era concesso recedere (v., supra, paragrafo 4), a riprova del fatto che il pagamento dell'incentivo rappresentava una componente del rapporto locativo.

38. Mi sembra invece irrilevante, come ha notato anche la Commissione, che il pagamento sia stato effettuato dal locatore invece che dal locatario dell'immobile. Ricordo infatti che nella causa Lubbock Fine tale circostanza non ha impedito alla Corte di ritenere che l'operazione esaminata in quella occasione dovesse essere considerata come una locazione ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva.

39. Se dunque si ritiene, come credo, che l'operazione considerata abbia avuto nel suo complesso la funzione di trasferire il godimento dell'immobile dal proprietario al locatario, se ne deve dedurre che essa rientra, nella sua interezza, nella nozione di locazione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

b) Secondo quesito

40. Con tale quesito il giudice nazionale chiede alla Corte se rientri nella nozione di locazione di beni immobili di cui all'art. 13 della sesta direttiva una prestazione con la quale un soggetto: a) concluda un contratto d'opzione per la locazione di un immobile in cambio di una somma di denaro, con l'intesa che tale somma venga depositata in un conto speciale a garanzia degli obblighi derivanti dal contratto d'opzione; e/o b) eserciti successivamente le opzioni e concluda quindi il contratto di locazione in cambio della liberazione della somma.

41. Devo premettere che questo quesito non risulta di facile lettura. La Commissione nelle sue osservazioni scritte ritiene che esso faccia riferimento a due ipotesi ben distinte. In quella sub a), saremmo di fronte ad un accordo in cui una parte riceve un incentivo quale corrispettivo per la conclusione di un contratto d'opzione relativo alla locazione di un immobile, impegnandosi a depositare tale somma su un conto bancario speciale. Nell'ipotesi sub b), invece, si sarebbe in presenza di un accordo in cui la somma pagata sarebbe il corrispettivo dell'effettivo esercizio del diritto d'opzione e quindi della conclusione del contratto di locazione dell'immobile.

42. Ancora una volta, tuttavia, la differenza tra le due ipotesi non mi sembra decisiva ai fini della risposta da dare al giudice nazionale. Pur ad ammettere infatti che si tratti di atti distinti, si sarebbe comunque, anche in questo caso, in presenza di due negozi giuridici strettamente connessi, in quanto contraddistinti dalla medesima funzione economica. Ancora una volta, cioè, per stabilire se l'operazione di cui stiamo parlando possa o meno essere considerata esente da IVA occorre aver riguardo alla funzione che essa è chiamata, nel suo complesso, a svolgere.

43. In questa prospettiva, il fatto che l'incentivo si sia reso disponibile per Mirror Group solo al momento dell'esercizio effettivo dell'opzione e il fatto, soprattutto, che la somma liberata fosse direttamente proporzionale alla superficie effettivamente locata (v., supra, paragrafo 4) mi inducono a ritenere che l'accordo sub a) avesse semplicemente la funzione di concorrere col contratto di locazione al trasferimento del diritto di godimento dell'immobile dal titolare ad un altro soggetto. Ma se tale effettivamente è, come credo, la funzione complessiva dell'operazione, ne discende che anche in questo caso la somma versata dal titolare dell'immobile deve godere dell'esenzione fiscale riservata dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva alle locazioni di beni immobili.

Il quesito nella causa C-108/99, Cantor

44. Resta infine da considerare il quesito posto dalla High Court nella causa Cantor, cioè se rientri nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili» ai fini della sesta direttiva un accordo con il quale un locatario versa una somma di denaro a un terzo affinché si renda cessionario del suo contratto di locazione.

45. Secondo quanto sostenuto in particolare dal governo inglese, un simile contratto non rientrerebbe nell'esenzione di cui ora discutiamo. Ciò in quanto esso consisterebbe in un accordo intervenuto tra un locatario ed un terzo riguardante esclusivamente l'accettazione, da parte del terzo, degli obblighi derivanti da un contratto di locazione, dietro pagamento di un corrispettivo. Esso quindi, sempre nell'opinione del governo inglese, non avrebbe nulla a che vedere con la cessione della locazione.

46. Tale conclusione non mi pare condivisibile. Il contratto di cui stiamo parlando non può essere considerato in maniera autonoma rispetto all'insieme degli accordi nei quali si è concretizzata l'operazione complessiva. Sebbene infatti l'operazione sia articolata in tre atti separati, mi sembra che questi comunque si integrino a vicenda in funzione del medesimo risultato: trasferire, con il consenso del titolare, il diritto di godimento dell'immobile dal locatario ad un terzo soggetto.

47. Si tratterebbe, in definitiva, di un'operazione mirante a realizzare una modifica di natura soggettiva del contratto originario di locazione, un'operazione cui si dovrebbe quindi applicare il principio stabilito nella sentenza Lubbock Fine. Come si ricorderà, in quella sentenza la Corte ha chiarito che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva gli accordi che modificano precedenti contratti di locazione, tra i quali (anche, ma non solo) quelli che prevedono «lo scioglimento anticipato dietro pagamento di un'indennità». Non c'è motivo di dare una diversa soluzione a situazioni che rispondono alla stessa logica, e cioè quando si tratti di accordi che, come appunto quelli in esame, prevedono una modifica soggettiva di precedenti contratti di locazione.

48. Né rileva in contrario, come invece sostenuto nelle osservazioni scritte della Commissione, che in questo caso il pagamento sia stato effettuato dal locatario ad un terzo soggetto impegnatosi, previa accettazione del proprietario, ad assumere le obbligazioni derivanti dal contratto di locazione. La stessa Commissione, del resto, ha mutato opinione al riguardo, proponendo in udienza una posizione che tenga conto della funzione economica dell'operazione. In particolare, essa ha notato che il locatario avrebbe potuto raggiungere il medesimo risultato economico attraverso altre operazioni pacificamente esenti IVA (ad esempio, mediante la

sublocazione dell'immobile ad un terzo ed il pagamento a quest'ultimo di un adeguato "premio"). Essa ha dunque riconosciuto che tali diverse operazioni, contraddistinte dalla medesima funzione economica, avrebbero dovuto ricevere il medesimo trattamento fiscale.

Conclusioni

Alla luce delle considerazioni svolte propongo alla Corte di rispondere ai quesiti posti dalla High Court nel seguente modo:

Nella causa C-409/98, Mirror Group:

«Conformemente alla sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665), l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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:

1) esonera dall'IVA un'operazione consistente nella cessione in locazione di un bene immobile ad un soggetto che inizialmente non ha alcun titolo su detto bene, qualora tale soggetto concluda con il proprietario del bene un accordo per la sua locazione e/o accetti la concessione della locazione di detto bene in cambio di una somma di denaro pagata dallo stesso proprietario;

e

2) esonera dall'IVA un'operazione consistente nella cessione in locazione di un bene immobile ad un soggetto che inizialmente non ha alcun titolo su detto bene, qualora tale soggetto:

a) concluda un contratto d'opzione relativo alla locazione del bene in cambio di una somma di denaro ad esso versata, con l'accordo che il denaro rimarrà depositato presso un conto speciale a garanzia delle obbligazioni del soggetto stesso discendenti dal contratto di opzione;

e/o

b) eserciti successivamente le opzioni previste da un contratto d'opzione relativo alla locazione di un bene immobile in cambio della liberazione del denaro depositato sul conto speciale ad esso intestato».

Nella causa C-108/99, Cantor:

«Conformemente alla sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665), l'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 esonera dall'IVA la cessione di un contratto di locazione di un bene immobile dal locatario ad un soggetto terzo che non ha alcun titolo su detto bene in cambio del pagamento a quest'ultimo di una somma di denaro da parte del locatario».