

|

61999C0326

Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 22 febbraio 2001. - Stichting "Goed Wonen" contro Staatssecretaris van Financiën. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hoge Raad der Nederlanden - Paesi Bassi. - Sesta direttiva IVA - Competenza di uno Stato membro a considerare come beni materiali che possono essere ceduti alcuni diritti reali relativi ad un immobile - Esercizio di tale competenza limitato all'ipotesi in cui il prezzo del diritto reale sia almeno uguale al valore economico dell'immobile di cui si tratta - Affitto e locazione di beni immobili - Esenzioni. - Causa C-326/99.

raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-06831

Conclusioni dell'avvocato generale

1. La presente causa, sottoposta alla Corte dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), verte sull'interpretazione degli artt. 5, n. 3, e 13, parte B, lett. b) della sesta direttiva IVA. In discussione, qui, è il trattamento, ai fini dell'IVA, della costituzione di un diritto d'usufrutto su un bene immobile per un periodo di 10 anni. Una delle questioni che sono state poste riguarda la possibilità, per uno Stato membro, di trattare una tale operazione come «l'affitto e la locazione di beni immobili», esente da IVA ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

Le disposizioni rilevanti della sesta direttiva

2. A norma dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette ad imposta sul valore aggiunto.

3. Tre delle nozioni cui si fa riferimento all'art. 2, n. 1, sono poi definite agli artt. 4, 5 e 6 della direttiva, e sono le nozioni di «soggetto passivo», «cessioni di beni» e «prestazioni di servizi».

4. Secondo l'art. 4, n. 1, «soggetto passivo» è chiunque esercita in modo indipendente una delle attività economiche specificate al n. 2 di questo stesso articolo.

5. Secondo l'art. 4, n. 2, «si considera attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

6. L'art. 5, che è la prima disposizione del capo V, «Operazioni imponibili», dispone quanto segue:

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

(...)

3. *Gli Stati membri possono considerare beni materiali:*

a) *determinati diritti su beni immobili;*

b) *i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;*

c) *le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o godimento di un bene immobile o di una sua parte.*

(...)».

7. *Ai sensi dell'art. 6, n. 1, sono considerate «prestazioni di servizi» tutte le operazioni che non costituiscono cessione di un bene ai sensi dell'art. 5.*

8. *L'art. 13 della direttiva riguarda le esenzioni da IVA all'interno del paese. L'art. 13, parte A, enumera le attività che sono esentate per ragioni «d'interesse pubblico». L'art. 13, parte B, elenca le «altre esenzioni». L'art. 13, parte C, prevede che gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione in alcuni dei casi previsti all'art. 13, parte B. E' necessario tenere presente che in alcuni casi può risultare vantaggioso per un soggetto passivo optare per l'imposizione di una prestazione di servizi o cessione di beni per poter recuperare l'imposta versata a monte.*

9. *L'esenzione di cui si discute in questa causa è quella prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), che esenta dall'IVA «l'affitto e la locazione di beni immobili». Gli Stati membri possono sottoporre tale esenzione a condizioni e alcune operazioni sono escluse dal suo campo d'applicazione. L'art. 13, parte B, lett. b), dispone quanto segue:*

«B. Altre esenzioni

Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da loro 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, ad eccezione:*

1. *delle prestazioni d'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 d'aree destinate al parcheggio dei veicoli;*

3. *delle locazioni d'utensili e macchine fissati stabilmente;*

4. *delle locazioni di casseforti.*

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo d'applicazione di tale esenzione».

10. *L'art. 13, parte C, prevede il relativo diritto di optare per l'imposizione:*

«C. Opzioni

Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) affitto e locazione di beni immobili;

b) (...)

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto d'opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

11. In alcuni casi può sembrare opportuno autorizzare gli Stati membri a introdurre o mantenere misure speciali in deroga alla direttiva per semplificare la riscossione dell'imposta o per evitare frodi ed evasioni fiscali. L'art. 27, n. 1, della sesta direttiva dispone quindi:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. (...).».

Contesto normativo olandese

12. Nei Paesi Bassi l'imposta sul valore aggiunto è regolata dal Wet op de omzetbelasting 1968 (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari 1968, in prosieguo: «la legge») e successive modifiche .

13. La controversia in oggetto verte fondamentalmente su due modifiche a quella legge introdotte dalla legge del 18 dicembre 1995 . Queste modifiche miravano espressamente a combattere elusioni e frodi fiscali su beni immobili. A queste modifiche è stato attribuito effetto retroattivo dalle ore 18 del 31 marzo 1995.

14. Ai fini dell'analisi da condursi qui, è forse meglio presentare l'intero testo delle due disposizioni modificate. I passaggi nuovi sono scritti in corsivo. Le altre disposizioni della legge che hanno rilevanza ai fini di questa causa verranno riassunte.

15. L'art. 1, lett. a), della legge descrive l'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in termini quasi identici a quelli dell'art. 2, n. 1, della direttiva.

16. L'art. 3 della legge chiarisce la nozione di cessioni di beni. A norma dell'art. 3, n. 1, lett. e), una cessione di beni consiste, per esempio, in un trasferimento di beni in esito al quale i beni in questione escono dal patrimonio aziendale del soggetto passivo.

17. La prima delle due disposizioni modificate che sono in discussione in questa causa è l'art. 3, n. 2, della legge. In base a tale norma si presume sussistere una cessione di beni; la norma mira a fare uso della possibilità offerta dall'art. 5, n. 3 della direttiva . Nella sua versione modificata essa dispone quanto segue:

«2. Anche la costituzione, il trasferimento, la modifica, la rinuncia o l'estinzione di diritti relativi su un bene immobile, ad eccezione di ipoteche e rendite fondiari, devono essere considerati come cessioni di beni, tranne nel caso in cui il corrispettivo, maggiorato dell'imposta sulla cifra d'affari, sia inferiore al valore economico di questi diritti. Il valore economico non deve essere inferiore al prezzo di costo del bene immobile cui si riferisce tale diritto, inclusa l'imposta sulla cifra d'affari, che risulterebbe se tale diritto fosse costituito da un terzo indipendente al momento dell'operazione».

18. L'art. 11, n. 1, lett. b), come modificato, è la seconda disposizione in contestazione. E' diretto ad attuare l'art. 13, parte B, lett. b) e l'art. 13, parte C, lett. a) della direttiva e dispone quanto segue:

«1. Sono esenti da imposta, alle condizioni che verranno fissate con decreto-legge:

(...)

b) la locazione (incluso l'affitto) di un bene immobile, ad eccezione di:

1) (...)

(...)

5) la locazione di beni immobili, ad eccezione di edifici e parti di edifici usati a fini abitativi, a soggetti che utilizzano tali beni per scopi rispetto ai quali vi sia un diritto completo o virtualmente completo di dedurre l'imposta a norma dell'art. 15, a condizione che il locatore e il locatario ne abbiano fatto congiuntamente richiesta all'Ispettore e che essi già assolvano le condizioni da fissarsi con decreto ministeriale;

per "locazione di beni immobili" deve intendersi, tra l'altro, qualsiasi forma, diversa dalla cessione, in cui un bene immobile viene messo a disposizione per l'uso».

I fatti e la causa principale

19. Nel 1995, periodo che qui interessa, la ricorrente nel procedimento principale era una cooperativa edilizia denominata *Woningsbouwvereniging «Goed Wonen»*. Nel 1997 questa ha mutato la sua forma giuridica diventando una fondazione, denominata *Stichting «Goed Wonen»*. Dal momento che questo cambiamento non è rilevante ai fini del caso di cui ci si occupa, e al fine di evitare confusione con la distinta *Stichting «De Goede Woning»*, di cui parlerò in seguito, farò riferimento alla cooperativa edilizia e alla successiva fondazione semplicemente come alla «ricorrente».

20. Nel corso del secondo trimestre del 1995 tre nuovi complessi di abitazioni destinate ad essere locate (in prosieguo: le «nuove abitazioni») sono stati consegnati alla ricorrente.

21. Con atto notarile datato 28 aprile 1995, la ricorrente ha fondato la *Stichting «De Goede Woning»* (in prosieguo: la «*Stichting»*).

22. Con un secondo atto notarile, datato anch'esso 28 aprile 1995, la ricorrente ha costituito in capo alla *Stichting* un diritto di usufrutto per un periodo di dieci anni sulle nuove abitazioni per un corrispettivo inferiore al loro prezzo di costo.

23. L'atto costitutivo dell'usufrutto disponeva anche che la *Stichting* doveva delegare alla ricorrente

- la gestione delle abitazioni e l'esecuzione, diretta o no, dei lavori di ordinaria e straordinaria manutenzione,

- la riscossione e l'amministrazione dei canoni di locazione, l'emissione di quietanze delle somme ricevute a titolo di locazione, la conclusione, la modifica, la risoluzione dei contratti di locazione degli edifici e l'emissione di fatture per gli aumenti del canone di locazione,

- il compimento di tutti gli atti (giuridici) in nome dell'usufruttuario con riguardo alla summenzionata gestione che la *Stichting* possa ritenere opportune.

24. Nella sua dichiarazione dei redditi per il periodo che andava dal 1° aprile 1995 al 30 giugno 1995, la ricorrente ha indicato l'imposta sulla cifra d'affari per la costituzione del diritto di usufrutto in capo alla Stichting (HFL 645 067) e ha portato in detrazione l'importo dell'imposta sulla cifra d'affari ad esso addebitata in relazione alla costruzione delle nuove abitazioni (HFL 1 285 059). Sulla base di quella dichiarazione la ricorrente ha inizialmente recuperato HFL 639 992.

25. La costituzione della Stichting e la costituzione del diritto di usufrutto possono essere, perciò, risultati vantaggiosi per la ricorrente, in particolare perché, a norma della legge in vigore prima delle modifiche, questi si trovava nella posizione di poter dedurre l'imposta a monte.

26. Presumibilmente in seguito all'entrata in vigore (con effetto retroattivo) delle modifiche introdotte dalla legge del 18 dicembre 1995, le autorità fiscali olandesi hanno emesso un successivo accertamento, per la somma di HFL 1 285 059, corrispondente all'importo dedotto dalla ricorrente come imposta a monte. La ricorrente ha presentato ricorso contro questo secondo accertamento. Le autorità olandesi hanno inizialmente confermato la loro decisione. Con decisione del 14 febbraio 1997 essi hanno, tuttavia, ridotto l'accertamento alla somma di HFL 639 992, che corrisponde all'importo recuperato dalla ricorrente sulla base della sua dichiarazione.

27. Con sentenza del 20 maggio 1998 il Gerechtshof te Arnhem (Corte d'appello di Arnhem) ha annullato il primo accertamento delle autorità tributarie, ma ha confermato l'accertamento nella sua seconda versione del 14 febbraio 1997. Il Gerechtshof ha ritenuto che la costituzione della Stichting e la concessione dell'usufrutto non rivestissero alcuna rilevanza ai fini dell'IVA, argomentando come segue.

28. Innanzi tutto, la Stichting doveva essere equiparata alla ricorrente, dato che il ruolo della ricorrente nel suo rapporto con la Stichting era nettamente predominante. La costituzione dell'usufrutto non era, quindi, un'operazione tra due soggetti passivi diversi e separati.

29. In secondo luogo, anche se una simile equiparazione non fosse stata possibile, la costituzione di un diritto di usufrutto non poteva ritenersi desse luogo a una tassazione e al relativo diritto di dedurre l'imposta a monte:

- questa costituzione non poteva considerarsi come un trasferimento del diritto di disporre del bene in questione come proprietario ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, e dell'art. 3, n. 1, lett. e), della legge, dato che essa implicava meramente la costituzione di un diritto limitato;

- non poteva nemmeno essere considerata come una cessione di beni ai sensi dell'art. 3, n. 2, della legge, nella sua versione modificata, dal momento che l'importo pagato per essa era inferiore al prezzo di costo delle abitazioni in questione;

- dato che non poteva essere considerata cessione di beni, doveva necessariamente essere considerata come prestazione di servizi, tassabile, quindi, in via di principio; tale prestazione doveva, tuttavia, essere considerata come «locazione di beni immobili» esente ai sensi della nuova definizione contenuta nella versione modificata dell'art. 11, n. 1, lett. b), della legge, dal momento che costituiva «una forma, diversa dalla cessione, in cui un bene immobile è messo a disposizione per l'uso».

30. La ricorrente ha impugnato tale decisione dinanzi allo Hoge Raad.

31. Lo Hoge Raad non sembra avere alcun dubbio su tre ordini di problemi. Lo Hoge Raad ritiene che il Gerechtshof abbia errato nell'equiparare la ricorrente alla Stichting, dato che le operazioni in oggetto avevano condotto alla creazione di una entità giuridica separata, nella forma di una fondazione, che era distinta dalla ricorrente. Il Gerechtshof aveva, tuttavia, giustamente sostenuto che non c'era stato trasferimento del diritto di disporre dei beni in questione come proprietario ai

sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, e dell'art. 3, n. 1, lett. e), della legge. La Stichting aveva ottenuto solo un diritto limitato che non comprendeva il diritto di disporre liberamente delle abitazioni di cui di tratta. Infine, non era in quel contesto possibile per il tribunale mettere in discussione l'effetto retroattivo della legge del 18 dicembre 1995.

32. Lo Hoge Raad ritiene, tuttavia, che parecchie argomentazioni della ricorrente sollevino questioni riguardanti l'interpretazione della sesta direttiva.

33. Dinanzi al giudice di rinvio, la ricorrente ha sostenuto, fundamentalmente, in primo luogo che l'art. 3, n. 2, della legge viola l'art. 5, n. 3, lett. b), della direttiva. A suo parere, il legislatore olandese ha stabilito erroneamente un nesso tra l'importo del corrispettivo pagato per la costituzione di un diritto reale e il problema se tale costituzione debba considerarsi come una cessione tassabile. In secondo luogo, prima di modificare l'art. 3, n. 2, della legge, i Paesi Bassi avrebbero dovuto chiedere l'autorizzazione a norma dell'art. 27 della direttiva. In terzo luogo, l'art. 11, n. 1, lett. b), della legge è contrario all'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a), della direttiva in quanto esenta dall'imposta sul valore aggiunto operazioni, come la costituzione di un diritto di usufrutto, che non possono essere considerate come affitto o locazione di bene immobile ai sensi della direttiva.

34. Alla luce di queste argomentazioni lo Hoge Raad ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se l'art 5, n. 3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso di consentire al legislatore nazionale di considerare come beni materiali i diritti reali che attribuiscono al titolare del diritto la facoltà di utilizzare un bene immobile solo nel caso in cui il corrispettivo pattuito per la costituzione, il trasferimento, la modifica, la rinuncia o l'estinzione di tali diritti sia per lo meno uguale al valore economico del bene immobile di cui trattasi.

2. Se l'art. 13, parte B, prima frase e lett. b) e parte C, prima frase e lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso consente al legislatore nazionale di intendere con le espressioni "affitto e locazione", oltre all'affitto e/o alla locazione come sono intesi nel diritto civile, anche qualsiasi altra forma, diversa dalla cessione, nella quale i beni immobili sono messi a disposizione per l'uso».

35. Osservazioni scritte sono state presentate dal governo olandese e dalla Commissione. All'udienza erano rappresentati la ricorrente, i governi olandese e tedesco e la Commissione.

Prima questione: l'art. 5, n. 3, della sesta direttiva

36. Con la prima questione il giudice di rinvio chiede se l'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale come l'art. 3, n. 2 della legge, così come modificato, che subordina la qualificazione come «cessione di beni» di una costituzione, trasferimento, modifica, rinuncia o estinzione di diritti reali - con la sola eccezione delle ipoteche e delle rendite fondiari - alla condizione che l'importo pagato a quel fine, più l'importo dell'imposta sulla cifra d'affari ammontino, almeno, al valore economico del bene immobile a cui i diritti reali si riferiscono.

37. La ricorrente sostiene che la modifica dell'art. 3, n. 2, della legge sia incompatibile con l'art. 5, n. 3, lett. b), della direttiva. A suo parere la direttiva permette agli Stati membri solamente di scegliere tra i diritti reali previsti dal loro ordinamento giuridico nazionale i diritti che dovrebbero essere assimilati a beni materiali. Non permette loro, invece, di distinguerli sulla base dell'importo pagato per un'operazione su quel diritto. L'effetto del criterio scelto dai Paesi Bassi è quello per cui, a seconda della somma pagata, un dato diritto reale può essere ritenuto bene materiale in alcuni casi, ma non in altri. Ne consegue che, prima di modificare l'art. 3, n. 2, della legge, i Paesi Bassi avrebbero dovuto ottenere l'autorizzazione prevista dall'art. 27 della direttiva. Né al

momento della costituzione del diritto di usufrutto, né quando il legislatore ha adottato le modifiche, i Paesi Bassi avevano una tale autorizzazione. L'autorizzazione concessa nel 1996 è intervenuta troppo tardi, aveva concesso una deroga a una diversa disposizione della sesta direttiva e comunque non è stata mai utilizzata dai Paesi Bassi.

38. Il governo olandese e la Commissione sostengono - ed io mi trovo d'accordo con loro su questo punto - che una disposizione nazionale come l'art. 3, n. 2, nella sua versione modificata, è compatibile con l'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva.

39. Secondo l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva si considera «cessione di bene» il «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». I due elementi chiave nella definizione sono il fatto che la cessione deve comportare il «trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario» e che deve concernere un «bene materiale».

40. Con riguardo al primo elemento, la Corte ha sostenuto che la nozione di «cessione di bene» non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, ma comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizzi l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario .

41. Per quel che riguarda il secondo elemento, l'art. 5, n. 3, lett. b), prevede che gli Stati membri possano considerare i «diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili» come beni materiali. Questa disposizione era stata suggerita dall'esistenza, nel diritto civile di molti Stati membri, di diritti reali limitati come l'usufrutto, l'enfiteusi e la superficie che conferiscono al titolare alcuni poteri di sfruttamento economico su un bene immobile .

42. Sulla base di un'interpretazione letterale dell'art. 5, n. 1, e n. 3, lett. b), gli Stati membri possono considerare solo il trasferimento dei diritti reali menzionati all'art. 5, n. 3, lett. b), come «cessioni di beni» ai sensi della direttiva. Dalla sentenza pronunciata nella causa Van Tiem consegue, tuttavia, che nel caso in cui uno Stato membro abbia fatto uso della possibilità offerta dall'art. 5, n. 3, lett. b), di considerare alcuni diritti reali come beni materiali, il termine «trasferimento» contenuto nell'art. 5, n. 1, deve essere interpretato come comprendente anche la costituzione di un siffatto diritto.

43. Con riguardo all'argomentazione principale della ricorrente, secondo cui gli Stati membri non possono fare differenze sulla base dell'importo pagato per un'operazione su un dato diritto, l'art. 5, n. 3, lett. b) prevede espressamente che gli Stati membri possono considerare come bene materiale diritti reali che attribuiscono al titolare un diritto d'uso su un bene immobile. Nessuna disposizione della sesta direttiva subordina la discrezionalità di cui gli Stati membri godono, ai sensi di questa norma, ad una qualche espressa limitazione. Dal momento che gli Stati membri sono liberi di non considerare affatto i diritti reali menzionati all'art. 5, n. 3, lett. b) come beni materiali, essi possono, a fortiori, anche subordinare la loro qualificazione come beni materiali a condizioni restrittive. L'unica limitazione che gli Stati membri devono rispettare è che le condizioni imposte non devono fondamentalmente alterare la natura della scelta offerta dall'art. 5, n. 3, lett. b).

44. Si ricorderà che il criterio distintivo scelto dal legislatore olandese è la somma pagata per l'operazione sul diritto reale. Questo, a mio parere, non contrasta con l'obiettivo dell'art. 5, n. 3, e non altera, fondamentalmente, la natura della scelta offerta da quella disposizione. L'obiettivo dell'art. 5, n. 3, lett. b) è quello di permettere che gli Stati membri trattino come cessioni di beni alcune operazioni che hanno effetti economici simili a quelli delle cessioni di beni ricomprese nell'art. 5, n. 1. Tale somiglianza sarà spesso, in pratica, più marcata quando la somma pagata per l'operazione sul diritto reale corrisponde al valore economico del bene immobile di cui si tratta, e meno marcata quando non viene pagato alcun prezzo o viene pagato un prezzo inferiore al valore economico del bene in questione.

45. Un criterio alternativo avrebbe potuto essere il periodo per il quale un diritto reale limitato è costituito. Questa ipotesi è illustrata da una decisione del Consiglio in cui si autorizzava l'Irlanda ad applicare una misura di deroga alla sesta direttiva . Risulta, incidentalmente, da quella decisione, che l'Irlanda tratta la cessione di diritti di locazione a lungo termine (e cioè una locazione di 10 anni o più) di un bene immobile come una cessione di beni. Il Consiglio ha affermato in quell'occasione che il diritto comunitario conferisce agli Stati membri un ampio margine discrezionale nel determinare il trattamento dell'imposta sul valore aggiunto da applicare ai beni immobili, e che l'attuazione della direttiva ha portato notevoli variazioni nelle legislazioni nazionali applicate in questo settore.

46. Dal momento che la modifica controversa è consentita dall'art. 5, n. 3, della direttiva, i Paesi Bassi non avevano bisogno di un'autorizzazione a norma dell'art. 27 della stessa. Non è, quindi, necessario discutere gli argomenti della ricorrente concernenti l'autorizzazione del 1996.

47. E' forse possibile immaginare operazioni con le quali alcuni diritti reali su beni immobili sono costituiti per un importo inferiore al valore economico di quel bene e che, allo stesso tempo, attribuiscono, in effetti, il potere all'altra parte di disporre del bene come se ne fosse il proprietario. Qualora l'art. 3, n. 2, dovesse interpretarsi nel senso che determina la qualificazione di queste operazioni come prestazioni di servizi, potrebbe sorgere un conflitto con l'art. 5, n. 1, così come interpretato dalla Corte . Dal momento che la causa di cui si tratta non concerne una operazione di quel tipo, e dal momento che non è stata sollevata alcuna questione sull'interpretazione dell'art. 5, n. 1, non occorre che la Corte si soffermi ulteriormente su questa ipotesi.

48. Io traggio, di conseguenza, la conclusione che l'art. 5, n. 3, lett. b) della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che permette a uno Stato membro di subordinare la qualificazione come «cessione di beni» di una operazione che concerne un diritto limitato su un bene immobile alla condizione che la somma pagata per l'operazione, unitamente all'imposta sulla cifra d'affari, ammonti, almeno, al valore economico del bene immobile cui il diritto si riferisce.

La seconda questione: l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva

La modifica controversa e la formulazione della questione

49. Il giudice di rinvio chiede:

«Se l'art. 13, parte B, prima frase e lett. b), e parte C, prima frase e lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso consente al legislatore nazionale di intendere con le espressioni "affitto e locazione", oltre all'affitto e/o alla locazione come sono intesi nel diritto civile, anche qualsiasi altra forma, diversa dalla cessione, nella quale beni immobili sono messi a disposizione».

50. La questione è quindi formulata in termini astratti con riferimento al dettato della modifica controversa dell'art. 11, n. 1, lett. b), della legge , che definisce la «locazione di beni immobili» come «tra l'altro, qualsiasi forma, diversa dalla cessione, in cui un bene immobile viene messo a disposizione per l'uso».

51. Nonostante l'ampia portata della questione sollevata dal giudice di rinvio, gli argomenti delle parti nel procedimento principale e le osservazioni sottoposte alla Corte si sono concentrate, quasi esclusivamente, sul problema concreto in discussione nel procedimento principale, e cioè la costituzione di un diritto di usufrutto e la sua qualificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Sarebbe, inoltre, difficile dare al giudice di rinvio una risposta generale che prenda in considerazione tutte le forme giuridiche esistenti nelle legislazioni degli Stati membri, in cui un bene immobile può essere reso disponibile all'uso.

52. Propongo, quindi, di riformulare la seconda questione alla luce dei fatti del procedimento principale e di chiedere se uno Stato membro possa ritenere la costituzione di un diritto di usufrutto su un bene immobile per un periodo limitato (per esempio, dieci anni) come «affitto e locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a) della sesta direttiva.

La natura dell'usufrutto

53. Ai sensi dell'art. 3:021 del codice civile dei Paesi Bassi il diritto di usufrutto attribuisce al suo titolare il potere di usare il bene altrui e di godere dei suoi frutti.

54. L'usufrutto trova le sue origini nel diritto romano, dove veniva definito come il diritto di usare e godere i beni altrui salva *rerum substantiam*. Il suo scopo principale era essenzialmente alimentare, per esempio una misura a favore della vedova. Inizialmente i giuristi romani erano incerti sulla sua qualificazione ed è stato argomentato che sotto molti aspetti l'usufrutto era una porzione di proprietà. Solo in un momento successivo si è arrivati a ritenerlo un diritto reale limitato, che doveva qualificarsi come una servitù personale. La servitù era un diritto che gravava su un bene appartenente ad altra persona e poteva essere prediale o personale. Le servitù prediali, come i diritti di passaggio, erano legate ad un fondo: erano diritti che una persona aveva, per il fatto di essere proprietaria di un fondo, sul fondo altrui. Le servitù personali, come l'usufrutto, facevano capo a un particolare soggetto e si estinguevano alla sua morte.

55. Oggigiorno, tra gli Stati della Comunità, l'usufrutto esiste in Austria, Belgio, Francia, Germania, Grecia, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo e Spagna. In questi ordinamenti giuridici è tuttora classificato come una servitù personale. È utilizzato per lo più nei rapporti familiari e/o per ragioni fiscali.

56. Le caratteristiche fondamentali dell'usufrutto, secondo le legislazioni nazionali di questi paesi, sono le seguenti:

- è il diritto reale esclusivo di usare un bene che appartiene ad un'altra persona e di godere dei suoi frutti, come se l'usufruttuario fosse il proprietario di quel bene;

- all'usufruttuario non è permesso di mutare in maniera rilevante la natura o la destinazione del bene;

- l'usufrutto è costituito per la durata in vita dell'usufruttuario o per un altro periodo definito; se costituito in capo ad una persona giuridica in molti ordinamenti giuridici non può eccedere un periodo massimo fissato per legge (ad esempio, trent'anni);

- come servitù personale non può continuare dopo la morte dell'usufruttuario originario, o in caso di scioglimento se persona giuridica;

- l'usufrutto si costituisce per contratto, testamento, *ope legis* (per esempio usufrutto sulla casa di famiglia per il coniuge superstite) o decisione dell'autorità giudiziaria;

- in molti ordinamenti giuridici il trasferimento di un diritto di usufrutto è escluso per legge o almeno soggetto al consenso del proprietario del bene.

57. L'usufrutto in quanto tale non esiste in Danimarca, Finlandia, Svezia, Irlanda e Regno Unito.

58. In Danimarca, Finlandia, Svezia e Irlanda esistono diritti ad esso comparabili, ma molto più limitati, di godere dei frutti di un fondo altrui per un periodo determinato (per esempio diritti sulla legna caduta, licenze di pascolo).

59. In Inghilterra e Galles, Irlanda e Irlanda del Nord, istituti equivalenti all'usufrutto sono forse le «life estates» e il «long lease», a cui può essere fissato come termine la morte del titolare per renderli simili ad un usufrutto a vita. In Scozia il «liferent» adempie, a quanto risulta, a un simile scopo.

60. In Inghilterra e Galles, Irlanda del Nord, Irlanda e Scozia non c'era storicamente necessità di un istituto giuridico come l'usufrutto. In questi ordinamenti giuridici il «lease» può essere usato per ottenere risultati molto simili, vale a dire la costituzione in capo al «lessee» di un diritto esclusivo (simile a un diritto di proprietà limitato) di occupare o godere dei frutti di un fondo o di un edificio per un periodo di tempo determinato. Nel diritto inglese c'era anche l'istituto del «trust» - diretto in particolar modo all'adempimento della funzione «alimentare».

La costituzione di un diritto di usufrutto come «affitto e locazione» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva

61. La ricorrente e la Commissione sostengono che la costituzione di un diritto di usufrutto non può essere considerata come «l'affitto e la locazione» esenti ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

62. Innanzi tutto, esse richiamano la giurisprudenza costante della Corte secondo la quale le esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente dal momento che costituiscono eccezioni al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo .

63. Inoltre, a loro parere, dalla terminologia utilizzata nella sesta direttiva consegue che la nozione di «affitto e locazione» di cui all'art. 13, parte B, lett. b) deve essere interpretata facendo riferimento ai principi giuridici comuni del diritto civile degli Stati membri, così come derivano dal diritto romano.

64. Esse fanno riferimento alla sesta direttiva, che utilizza, tra l'altro, le seguenti nozioni:

- «diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili» all'art. 5, n. 3, lett. b) ;

- «affitto e locazione di beni immobili» (nei Paesi Bassi «verpachting en verhuur») all'art. 13, parte B, lett. b);

- «sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità» all'art. 4, n. 2 .

65. Secondo la ricorrente e la Commissione, gli autori della direttiva erano quindi consapevoli delle fondamentali differenze in diritto civile tra, da una parte, la costituzione di un diritto reale come il diritto di usufrutto e, dall'altra, «l'affitto e la locazione» (in olandese «verpachting en verhuur»). Quest'ultima nozione deve essere vista come riferita solo a contratti di locazione personali, che non danno origine a diritti reali. Se la Comunità avesse voluto far rientrare la costituzione di diritti reali nell'ambito dell'esenzione, avrebbe potuto utilizzare, nell'art. 13, parte B, lett. b), una formula

più neutra simile a quella utilizzata all'art. 4, n. 2.

66. Secondo l'opinione della ricorrente e della Commissione le principali differenze tra, da una parte, un contratto di locazione che costituisce diritti personali e che viene considerato come «affitto e locazione» esente, e, dall'altra, la costituzione di un diritto di usufrutto, che non è esente da IVA, sono le seguenti:

- l'usufrutto attribuisce al titolare un diritto reale, mentre i contratti di locazione attribuiscono solamente diritti personali;

- il diritto di usufrutto non sopravvive alla morte dell'usufruttuario originario, mentre un contratto di locazione continua, in via di principio, in capo al successore del locatario;

- un diritto di usufrutto può essere costituito senza corrispettivo, mentre la nozione di contratto di locazione presuppone il pagamento di un corrispettivo;

- l'usufruttuario ha il diritto di usare il bene in questione a pieno titolo, e, quindi, anche di sublocarlo; in un contratto di locazione la sublocazione è, in via di principio, preclusa, a meno che non sia, in via eccezionale, permessa dal proprietario.

67. Questi argomenti, tuttavia, non mi convincono. A mio parere i governi olandese e tedesco hanno ragione a sostenere che uno Stato membro può considerare la costituzione di un diritto di usufrutto come «affitto e locazione» esente ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b) della sesta direttiva.

68. La sesta direttiva non definisce espressamente la nozione di «affitto e locazione». E nemmeno lascia tale definizione agli ordinamenti giuridici degli Stati membri .

69. Dall'undicesimo considerando della sesta direttiva si evince che l'elenco comune di esenzioni contenuto all'art. 13 è diretto a garantire che l'IVA sia riscossa in maniera uniforme in tutti gli Stati membri. E' pertanto giurisprudenza costante che i termini utilizzati per specificare le esenzioni previste all'art. 13 costituiscono nozioni indipendenti di diritto comunitario alle quali è necessario dare una definizione comunitaria .

70. Il tenore letterale dell'art. 13, parte B, lett. b) della sesta direttiva non fa alcuna luce sulla portata della nozione di «affitto e locazione di un bene immobile» .

71. La ricorrente e la Commissione sembrano suggerire, se ho correttamente inteso i loro argomenti, che «affitto e locazione» (in olandese «verpachting en verhuur») debbano essere intesi come riferiti solamente a contratti di locazione personali che non danno origine a diritti reali, così come riconosciuti dal diritto civile degli Stati membri maggiormente influenzati dal diritto romano.

72. Io ritengo, comunque, che la definizione comunitaria di «affitto e locazione» non possa essere trovata facendo semplicemente riferimento a concetti giuridici utilizzati solamente da alcuni ordinamenti giuridici nazionali.

73. E questo, innanzi tutto, perché vi sono importanti differenze sostanziali tra gli istituti giuridici usati nei diversi Stati membri.

74. Per fare un esempio, il «lease», cui il dettato della versione inglese fa riferimento è un istituto particolare tipico degli ordinamenti giuridici di common law. Il «leasehold» è considerato come uno dei due principali tipi di «interests in land», l'altro è il «freehold» (simile alla proprietà assoluta). Il leasehold è tradizionalmente visto come un tipo di proprietà limitato e può perciò essere anche di portata superiore a quella dei diritti reali limitati. Un lease può essere usato per costituire un diritto ad occupare o godere dei frutti di un fondo o di un edificio vuoi per un periodo fisso, di solito fino a 999 anni, o attraverso una locazione periodica, per esempio su base mensile o annuale, fino a che non venga risolto mediante avviso.

75. Per ottenere lo stesso tipo di risultati economici, gli ordinamenti giuridici di civil law utilizzano alcuni istituti come i contratti di locazione e diritti reali (usufrutto o diritti di superficie). A tal proposito, gli ordinamenti giuridici germanici e romanistici sembrano dare importanza alla distinzione sistematica tra contratti su beni immobili, che costituiscono solo diritti personali, come i contratti di locazione, e accordi che costituiscono diritti reali. Gli ordinamenti giuridici nordici non sembrano insistere tanto su queste differenze sistematiche .

76. In secondo luogo, tali differenze sostanziali si riflettono in importanti differenze linguistiche di terminologia nell'art. 13, parte B, lett. b) con riguardo all'espressione «leasing or letting» («affitto e locazione»). Le versioni linguistiche danese, olandese, francese, tedesca, italiana e svedese si riferiscono a due distinti tipi di contratto. Uno di questi contratti (udlejning, location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning) consiste nella costituzione in capo al locatario del diritto di usare un bene altrui. L'altro tipo di contratto (bortforpagtning, affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, utarrendering) consiste nel permettere all'affittuario anche di godere dei frutti prodotti da quel bene. Le versioni inglese e spagnola utilizzano anch'esse due termini (leasing or letting, arrendamiento y alquiler), ma ai termini non corrispondono due tipi tecnicamente distinti di contratto. Le versioni finlandese, greca e portoghese usano un solo termine con riferimento a un solo tipo di contratto.

77. Infine, dal primo sottoparagrafo dell'art. 13, parte B, lett. b) risulta che gli autori della direttiva non avevano un'idea puramente formalistica del concetto di «affitto e locazione». Questa disposizione esclude dall'ambito dell'esenzione, tra l'altro, «le 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». Si può desumere che l'esistenza dell'esclusione in questione presuppone logicamente che il contratto per una camera d'albergo costituisce «affitto e locazione» ai fini dell'art. 13, parte B, lett. b). Eppure, gli autori della direttiva erano certamente consci che un tale contratto - in considerazione dell'importanza prevalente dei servizi forniti dall'albergatore e del controllo che questi mantiene sull'uso dei locali - non è considerato, in alcune legislazioni nazionali, un contratto di locazione.

78. Non sorprende, quindi, che la giurisprudenza della Corte sulla nozione di «affitto e locazione di beni immobili», invece che fare riferimento a categorie giuridiche del diritto nazionale, adotti un approccio funzionale che tiene in conto del contesto in cui la nozione viene usata e della struttura generale della sesta direttiva IVA.

79. La Corte ha sostenuto, per esempio, in due delle cause sui «pedaggi stradali» che la definizione di «affitto e locazione di un bene immobile» di cui all'art. 13, parte B, lett. b) è «certamente più ampia per certi aspetti di quella sancita dai diversi diritti nazionali» . In quelle stesse sentenze la Corte non ha tentato di qualificare il contratto che permetteva l'accesso alle strade dietro pagamento di un pedaggio facendo riferimento a categorie di diritto nazionale. Ha sostenuto, invece, che nella nozione di «affitto e locazione» non si possono includere ipotesi di contratti nei quali le parti non hanno concordato alcuna durata per il diritto di godimento del bene immobile, cosa che è elemento essenziale del contratto di locazione. Una volta che l'accesso alla strada era accordato, la durata dell'uso della strada non era un fattore tenuto in considerazione dalle parti, in particolare

ai fini della determinazione del prezzo . Più recentemente, nella sentenza *Stockholm Lindöpark*, che concerneva la messa a disposizione di un campo da golf, la Corte ha ripetuto che l'accordo sulla durata del diritto di godimento di un bene immobile era un elemento essenziale dell'«affitto e locazione» . Nelle mie conclusioni in quella stessa causa, avevo sottolineato anche un altro elemento essenziale: che un affitto o una locazione implicano necessariamente la costituzione di un qualche diritto di occupazione del bene come se fosse proprio e del diritto di escludere o ammettere altri, diritto che è, inoltre, legato a una parte o area definite del bene .

80. Un'interpretazione funzionale della nozione di «affitto e locazione di un bene immobile» garantisce, inoltre, il trattamento paritario dei soggetti passivi che eseguono operazioni equivalenti in termini economici, e facilita l'applicazione uniforme delle esenzioni su tutto il territorio comunitario, come postulato nell'undicesimo considerando della sesta direttiva. Questo è anche in linea con l'interpretazione funzionale data dalla Corte alla nozione di «trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario» ai sensi dell'art. 5, n. 1 .

81. Quali sono allora gli elementi essenziali della nozione di «affitto e locazione di un bene immobile»?

82. Nelle sue conclusioni nella causa *Lubbock Fine* l'avvocato generale Darmon ha utilizzato una definizione che era pacifica tra le parti in causa, e cioè che la locazione è un contratto con cui il proprietario trasferisce, dietro corrispettivo di un canone, alcuni diritti sul suo bene, come il diritto di godimento del bene, quali che siano le sfumature del diritto nazionale su quel punto. In una nota a piè di pagina egli aveva aggiunto che l'affitto e la locazione ai fini del diritto comunitario includevano, a suo avviso, un «lease», una «licence» un «bail» o una «convention d'occupation précaire» .

83. Alla luce della giurisprudenza successiva della Corte io suggerirei di tentare un'interpretazione più specifica, che tenga conto delle differenti versioni linguistiche dell'art. 13, parte B, lett. b) e delle divergenze nel diritto degli Stati membri.

84. «L'affitto e la locazione di un bene immobile» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), includono, a mio avviso, i contratti in cui una parte attribuisce ad un'altra il diritto di occupare un determinato bene immobile come fosse suo, di usarlo e anche di goderne i frutti per una durata convenuta (definita o indefinita) in cambio di un corrispettivo commisurato a tale durata.

85. Se si applica questa interpretazione al caso di cui si discute, la costituzione di un diritto di usufrutto come quello in oggetto nel procedimento principale può correttamente essere considerata come «affitto e locazione di bene immobile» esente da imposta.

86. Si ricorderà che la ricorrente aveva costituito, in capo alla *Stichting*, un diritto di usufrutto su abitazioni di nuova costruzione per un periodo di dieci anni. Vi era, quindi, un contratto in forza del quale una parte aveva concesso ad un'altra un diritto di occupare, usare e anche godere dei frutti di uno specifico bene immobile. Questo diritto era stato costituito dietro corrispettivo e per una durata convenuta.

87. Le particolarità dell'usufrutto enfatizzate dalla ricorrente e dalla Commissione non possono influenzare questo risultato.

88. Il fatto che l'usufrutto attribuisca al suo titolare un diritto reale, mentre i contratti di locazione e affitto costituiscono solo diritti personali, è irrilevante. Anche negli ordinamenti giuridici di civil law le differenze pratiche tra usufrutto e contratti d'affitto o locazione sono molto più labili di quanto suggerito dalla distinzione astratta e teorica tra diritti personali e diritti reali. Per esempio, nella maggior parte degli ordinamenti giuridici di civil law il locatario non perde i diritti che gli derivano da un contratto di locazione - che sono, in teoria, solamente personali - nel caso in cui il proprietario venda il bene a una terza persona . Al contrario, un diritto di usufrutto (servitù personale) può

raramente essere trasferito liberamente a terzi, e non può sopravvivere alla morte dell'usufruttuario iniziale. Queste sono probabilmente le ragioni principali per cui la qualificazione sia dei diritti che derivano da un contratto di locazione come diritti personali, sia dell'usufrutto come diritto reale, è stata storicamente oggetto di discussioni. Bisogna anche ricordare che negli ordinamenti di common law il «lease» serve ai fini di entrambi i contratti, di locazione e usufrutto, e può costituire in capo al locatario diritti che sono più incisivi dei diritti reali limitati.

89. Il fatto menzionato dalla Commissione secondo cui l'usufrutto non sopravvive alla morte dell'originario usufruttuario, mentre un contratto di locazione continua, in via di principio, con il successore del locatario, semplicemente conferma la mia tesi dell'irrilevanza della distinzione astratta tra gli effetti giuridici dei contratti di locazione e di usufrutto. La distinzione teorica tra diritti reali e diritti personali porterebbe ad aspettarsi esattamente l'opposto.

90. Il fatto che il diritto di usufrutto possa essere costituito senza corrispettivo è altrettanto irrilevante. Vero è che il diritto di usufrutto costituito senza corrispettivo, per esempio in accordi familiari, non può essere assimilato all'affitto e alla locazione. Deve però essere tenuto presente che le cessioni effettuate a titolo gratuito sono, in ogni caso, estranee all'ambito della sesta direttiva.

91. Non sono, infine, neanche convinto che la tesi della Commissione - secondo cui l'usufruttuario può sempre sublocare il bene, mentre il locatario in un contratto di locazione ha bisogno dell'autorizzazione del proprietario - sia corretta. Sembra che anche il diritto dell'usufruttuario di sublocare possa essere limitato contrattualmente. In ogni caso, non può essere decisivo ai fini della qualificazione dell'usufrutto come «affitto e locazione» il fatto che la sublocazione sia permessa subordinatamente a talune limitazioni contrattuali, o proibita subordinatamente a un'autorizzazione contrattuale.

92. Alla luce di quanto sopra, non posso che concludere che uno Stato membro può legittimamente considerare la costituzione di un diritto di usufrutto su un bene immobile per un periodo di tempo limitato (per esempio, dieci anni) come affitto o locazione di un bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a) della sesta direttiva.

Conclusione

93. Per le citate ragioni le questioni sollevate dal giudice di rinvio dovrebbero, a mio parere, essere risolte nel modo seguente:

1) L'art. 5, n. 3, lett. b) della sesta direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che permette a uno Stato membro di subordinare la qualificazione come «cessioni di beni» di un'operazione che concerne diritti limitati su un bene immobile, alla condizione che l'importo pagato per l'operazione, unitamente all'imposta sulla cifra di affari, ammonti, almeno, al valore economico del bene immobile cui il diritto si riferisce.

2) L'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a) della sesta direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che permette che uno Stato membro consideri la costituzione di un diritto di usufrutto su un bene immobile, per un periodo limitato di tempo (per esempio dieci anni), come affitto o locazione di un bene immobile ai sensi di queste disposizioni.