

Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 4 maggio 2004(1)

Causa C-284/03

Stato belga

contro

Temco Europe SA

(Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour d'appel di Bruxelles)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Affitto e locazione di beni immobili – Nozione di affitto di beni immobili – Cessione, a titolo precario, e senza assegnazione specifica di superficie, dell'uso e del godimento di un edificio da parte di un'impresa a tre società, tutte e quattro appartenenti allo stesso gruppo, in corrispettivo di un prezzo fissato in funzione dei metri quadrati, nonché del volume d'affari e del numero di dipendenti di ciascuna cessionaria»

I – Introduzione

1. La sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto (2) esenta, all'art. 13, parte B, lett. b), l'«affitto e la locazione di beni immobili», espressione che la giurisprudenza comunitaria ha interpretato, in modo autonomo e uniforme, secondo il diritto dell'Unione (3), conferendole un contenuto più ampio di quello sancito nei vari diritti nazionali (4). La Corte di giustizia la intende come l'accordo in base al quale il proprietario di un immobile trasferisce ad un'altra persona, per un certo periodo e dietro pagamento di un corrispettivo, il diritto ad occuparlo e ad escludere gli altri dal suo godimento (5).
2. L'oggetto della presente questione pregiudiziale consiste nel determinare se possano rientrare in questa disposizione i tre contratti con cui una società cede, a titolo precario per un periodo indeterminato, l'uso ed il godimento di un bene immobile di cui è proprietaria a ciascuna compagnia del suo gruppo di imprese, in cambio di un prezzo pattuito soprattutto in funzione della superficie occupata, anche qualora a nessuna di esse venga attribuito un diritto esclusivo su una parte specifica dell'edificio.
3. Più in particolare, la *Cour d'appel* di Bruxelles (Sesta Sezione tributaria) solleva due questioni pregiudiziali, che sono le due facce di una stessa medaglia. In primo luogo si chiede se, agli effetti della suddetta esenzione, gli accordi menzionati si possano qualificare come affitto di beni immobili. In secondo luogo si chiede se la nozione di diritto comunitario citata comprenda un'utilizzazione, come quella descritta nel precedente punto, dell'immobile di proprietà della Temco, per fini estranei alla sua attività economica.
4. Nelle sue osservazioni scritte, lo Stato belga contesta quest'ultima prospettiva, poiché, secondo quanto da esso sostenuto, essa tira in ballo una norma del suo diritto interno (l'art. 44, n. 3, punto 2, primo comma, del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (6)) che non risulta

applicabile nel caso di specie, non essendo stata fatta valere dalle parti né presa in considerazione dal *Tribunal de première instance* di Bruxelles. A questa opinione, riconfermata in udienza in risposta ai miei quesiti e alla quale gli altri convenuti hanno aderito, si può facilmente ribattere ricordando che compete alla Corte di giustizia, nell'ambito della procedura pregiudiziale, interpretare o emettere un giudizio sulla validità del diritto europeo, non però controllare la scelta della norma né l'esegesi dell'ordinamento nazionale da parte dell'organo che effettua il rinvio al quale, in quanto «padrone» del processo, spetta determinare la misura in cui una norma è rilevante per la risoluzione di una causa. La valutazione della pertinenza della questione compete in sostanza al giudice che la solleva (7) senza che il giudice comunitario possa rivederla, a meno che la richiesta non abbia alcun legame con la realtà o con l'oggetto della controversia principale (8), sia esterna al diritto dell'Unione (9) o sia frutto di una valutazione manifestamente erronea del suo contenuto (10), circostanze queste che non ricorrono nel caso di specie.

II – Ambito normativo

A – Il diritto comunitario: la sesta direttiva

5. L'art. 2 indica come soggette all'imposta sul valore aggiunto «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6. Dal canto suo, l'art. 4, n. 1, definisce quest'ultima figura nei seguenti termini: «(...) chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Tale n. 2 definisce, in particolare, come attività economica «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

7. L'art. 6, n. 1, si riferisce alle «prestazioni di servizi» imponibili in maniera residuale («ogni operazione che non costituisce cessione di un bene»), alle quali assimila, nella lett. a) del n. 2, l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una detrazione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto.

8. L'art. 13 così recita:
«Esenzioni all'interno del paese
(...)»

B. Altre esenzioni

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

b) l'affitto e la locazione di beni immobili, 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 [11 –Nella versione spagnola [Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de esta exención a otros supuestos] questa frase ha un senso completamente diverso che nelle altre versioni linguistiche della sesta direttiva: Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen (tedesca); Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération (francese); Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption (inglese), e Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione (italiana).]
(...)

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;
(...)

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

B – Il diritto belga: il codice dell'imposta sul valore aggiunto

9. L'art. 44, n. 3, punto 2, dichiara esenti l'affitto degli immobili ed il loro uso alle condizioni dell'art. 19, n. 1, cioè l'uso a titolo oneroso per fini estranei all'attività economica del soggetto passivo. Esso eccettua dalla dispensa le locazioni finanziarie, la cessione di spazi destinati al parcheggio di veicoli, al deposito di utensili e al posizionamento di campeggi, le operazioni di alloggio in hotel e stabilimenti simili, così come l'affitto di casseforti.

III – Fatti e causa principale

10. La società anonima Temco Europe (in prosieguo: la «Temco»), società belga che si occupa di pulizia e manutenzione di edifici, soggetta pertanto all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), è proprietaria di un immobile sito in Bruxelles, dove non ha la propria sede, che è stato ristrutturato tra il 1993 e il 1994.

11. Il 1° febbraio del secondo anno citato, essa concluse tre accordi con altrettante società, appartenenti al suo gruppo di imprese e dipendenti dalla stessa direzione centrale, qualificati dalle parti contraenti come «cessioni», tramite i quali autorizzava l'uso e il godimento dell'immobile alle seguenti condizioni:

–Le società citate esercitano le proprie attività nell'immobile, secondo una destinazione decisa dalla direzione della Temco, senza però avere un diritto particolare sull'una o sull'altra parte dell'immobile.

–La durata è vincolata al corso degli avvenimenti, tuttavia il consiglio di amministrazione della cedente può esigere in ogni momento e senza preavviso la liberazione degli spazi.

–Le spese sono a carico delle tre società; quelle per l'acqua e l'elettricità sono calcolate in funzione del consumo, mentre quelle comuni vengono determinate in base alla superficie occupata, così come anche il costo delle riparazioni.

–L'affitto viene pagato annualmente ed è fissato in BEF 3 500 (attualmente il corrispettivo in euro) a metro quadro nella parte adibita ad ufficio ed in BEF 1 000 a metro quadro nella parte adibita a deposito. Esso è aumentato dello 0,4% della cifra d'affari del cessionario e di BEF 5 000 ogni anno per persona occupata.

–Un regolamento interno, che prevede le regole di accesso e di pulizia dell'edificio, riconosce un diritto di accesso illimitato a favore degli addetti della cedente.

–Le parti hanno escluso l'applicazione dell'art. 1709 del codice civile belga, che disciplina l'affitto.

12. La proprietaria ha detratto l'IVA che le era stata fatturata per le opere di ristrutturazione; tuttavia, l'amministrazione tributaria belga ha ritenuto che gli accordi descritti costituiscano effettive locazioni esonerate dall'imposta, per le quali non è prevista la detrazione. Conseguentemente, il 16 aprile 1997, ha emesso un'ingiunzione che, una volta confermata ed esecutiva, ha notificato alla Temco, richiedendole il pagamento, al quale detta società si oppone.

13. Il *Tribunal de première instance* di Bruxelles ha annullato, con sentenza 29 settembre 2000, il mandato di credito, proibendo di continuare con l'esecuzione dell'ingiunzione; lo Stato belga ha proposto ricorso contro questa decisione.

IV – Questione pregiudiziale

14. La *Cour d'appel* ha sospeso il procedimento e, prima di decidere, ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva possa essere interpretato nel senso che operazioni, corrispondenti nel diritto belga ad un contratto innominato con cui una società concede simultaneamente tramite contratti differenti a società collegate un diritto precario di occupazione sul medesimo immobile dietro pagamento di un'indennità fissata in parte ma essenzialmente in funzione della superficie occupata, rimanendo inteso che la precarietà è neutralizzata da una

direzione comune ai cessionari e al cedente, costituiscano ai sensi del diritto comunitario una locazione di beni immobili o, in altri termini, se la nozione autonoma di diritto comunitario di "locazione di beni immobili" di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva ricomprenda l'utilizzo a titolo oneroso di un bene immobile per finalità estranee all'attività economica del soggetto passivo – definizione ripresa nell'art. 44, n. 3, punto 2 in fine, del [codice IVA] –, cioè la messa a disposizione a titolo precario per un periodo indeterminato e dietro pagamento di un corrispettivo mensile, foss'anche variabile e soggetto in parte ai risultati del contraente che gode di un diritto di occupazione non esclusivo, rimanendo inteso che la precarietà è neutralizzata da una direzione comune al cessionario e al cedente».

V – Fase davanti alla Corte di giustizia

15. Il governo belga, la Temco e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte entro il termine stabilito dall'art. 20 dello Statuto CE.

16. All'udienza, che si è svolta il 1° aprile 2004, sono comparse le stesse parti che hanno partecipato alla fase scritta, per esporre oralmente le loro osservazioni.

VI – Analisi delle questioni pregiudiziali

17. L'esteso e sfaccettato interrogativo del tribunale belga nasconde due questioni complementari, ma diverse. Con la prima si chiede di chiarire se accordi, come quelli della causa principale, possano essere considerati «affitto di beni immobili», nel senso che questa locuzione ha nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, come interpretata dalla Corte di giustizia.

18. L'altro dubbio è formulato in una forma indubbiamente confusa. Uno sguardo superficiale all'ultima parte della lunga questione permetterebbe di cogliere un pleonasmò nel fatto che viene ripetuto, sotto altre spoglie, lo stesso problema. Tuttavia, l'allusione all'art. 44, n. 3, punto 2, e implicitamente all'art. 19, n. 1, del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* fa capire che la vera incognita che si tenta di risolvere consiste nel determinare se, una volta scartata per gli accordi in questione la qualifica di locazione, sia possibile considerarli come sfruttamento dell'edificio a titolo oneroso per fini estranei all'attività economica della Temco. Nel caso in cui si arrivi ad esaminare questa alternativa, appare d'obbligo decidere se gli Stati membri possano estendere il campo di applicazione dell'esenzione prevista nella citata norma della sesta direttiva, ampliandolo con l'inclusione di figure estranee alla locazione di immobili.

A – La prima questione

19. All'inizio di queste conclusioni ho esposto il significato che la Corte di giustizia ha dato alle parole della sesta direttiva all'incipit dell'art. 13, parte B, lett. b). In realtà si può aggiungere poco più senza correre il rischio di oltrepassare i limiti di competenza della Corte nei rinvii pregiudiziali, travalicando la sua funzione di interprete ultimo delle norme comunitarie per farle assumere il compito di applicarle al caso concreto, invadendo così la competenza del giudice del rinvio (12). Ora, precisamente in questo «poco più» si trova la chiave per fornire alla *Cour d'appel* di Bruxelles la soluzione che richiede.

20. Conformemente alla giurisprudenza comunitaria, rimane esente dall'IVA (1) la cessione che il proprietario di un immobile fa ad un'altra persona, (2) con esclusione dei terzi, (3) del suo uso e del suo godimento, (4) per un periodo di tempo convenuto, (5) dietro pagamento di un corrispettivo. Per stabilire se un particolare accordo corrisponda a questa definizione, occorre prendere in considerazione tutte le componenti dell'operazione e le circostanze in cui essa si svolge (13), rivelandosi decisivo il suo contenuto obiettivo (14), quale che sia la qualifica che le parti le hanno dato (15).

21. Il primo ed il terzo elemento sono presenti nei contratti sottoscritti dalla Temco, essendosi il dibattito nel procedimento pregiudiziale incentrato sui requisiti di esclusività del trasferimento, sulla sua durata e sulla natura del prezzo contrattuale.

1. Il possesso del locatario

22. L'affitto di un immobile è caratterizzato dal trasferimento dei poteri del dominus, eccettuato il potere di disposizione, e quindi dalla capacità di escludere i terzi – incluso il proprietario – dal godimento del bene. Ciononostante, possesso esclusivo non è sinonimo di unico, dal momento che esiste il possesso in comune (16), tramite uno o più accordi. Il dato decisivo è il monopolio

dei locatari, i quali vantano il bene locato nei confronti di tutti, potendo loro proibirne l'uso.

23. Risulta quindi irrilevante che i poteri trasferiti siano esercitati da una sola o da varie persone e che, in questo secondo caso, il trasferimento sia conseguenza di uno o più accordi. Inoltre, per la nozione elaborata dalla Corte di giustizia, non ha importanza il fatto che ad ogni utente sia assegnata una parte dell'edificio o che l'attribuzione sia indivisa, per quote ideali (17) .

24. L'esenzione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, si riferisce ad alcuni negozi giuridici che costituiscono attività economica ai sensi dell'art. 4 della stessa norma comunitaria, che però, per loro natura, non producono un valore aggiunto rilevante, circostanza questa che consiglia l'esenzione per motivi di ordine finanziario (18) ; le stesse considerazioni spiegano le eccezioni all'esonero, nella misura in cui comportano uno sfruttamento più attivo degli immobili (19) .

25. La chiave si trova pertanto nel carattere dell'operazione, nella sua realtà economica, al di là della qualifica giuridica che le parti le hanno dato, poiché altrimenti si correrebbe il rischio di ignorare il carattere generale dell'imposta e di negare la sua neutralità, permettendo che operazioni materialmente uguali ricevano un trattamento diverso. In base a tali presupposti, la Corte di giustizia ha dichiarato, nella sentenza «Goed Wonen», che l'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva, non si oppone ad una disposizione nazionale che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, consente di equiparare all'affitto la costituzione, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, di un diritto reale di usufrutto, che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile.

26. In tali circostanze, compete al giudice nazionale l'analisi del contenuto e delle condizioni in cui si stipulano (20) gli accordi controversi, per determinare se essi attribuiscono alle società cessionarie il godimento nei confronti di tutti ed in particolare nei confronti del proprietario.

2. La durata dell'affitto

27. Il tempo è un elemento essenziale di questo tipo di contratti, per cui la Corte di giustizia, nelle sentenze Commissione/Irlanda e Commissione/Regno Unito (punti 56 e 58, rispettivamente), già cit., ha negato la qualifica di affitto alle ipotesi nelle quali l'accordo delle parti non ne tiene conto, come ad esempio nel caso di utilizzo di un'infrastruttura stradale dietro pagamento di un pedaggio. Per ragioni simili, la sentenza Stockholm/Lindöpark stabilisce che la durata dell'utilizzo da parte di terzi di un campo da golf, dietro pagamento di un prezzo pattuito, è uno dei parametri di cui l'organo giurisdizionale nazionale deve tener conto per giudicare se il negozio è esente dall'IVA (punti 27 e 28), aggiungendo nella sentenza Blasi (punti 23-26) che la durata del soggiorno costituisce un criterio distintivo tra la locazione di spazi ad uso abitativo ed una delle operazioni di alloggio che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, esclude dall'esenzione.

28. Tuttavia, anche se la continuità del possesso riveste una certa importanza, essa è un attributo in più della locazione di immobili, motivo per cui non va considerata come unico «testimone» per caratterizzare un accordo come affitto, indipendentemente da qualsiasi altra considerazione e, in particolare, dalla durata effettiva del rapporto. Nella stessa sentenza Blasi, la Corte di giustizia ha precisato che spetta al giudice nazionale verificare se la durata iscritta nel contratto di locazione rispecchi il vero intento delle parti e, in caso negativo, procedere a considerare la durata effettiva dell'alloggio.

29. D'altro canto, «periodo pattuito» non equivale a «periodo determinato», di modo che il trasferimento dell'uso di un bene per un periodo indefinito non costituisce solo per questo fatto una locazione ai sensi della sesta direttiva (21) Ciò può essere rilevante se il lasso di tempo è tanto breve da meritare, conformemente alla dottrina Blasi, il titolo di alloggio, ma non se, una volta superata questa soglia minima, si prolunga. A questo punto poco importa che la fine del rapporto si faccia dipendere da una delle parti o dal comune accordo di entrambe o anche da un fattore esterno indipendente dalla loro volontà, poiché in ogni caso l'accordo contrattuale esprime l'intenzione di cedere il bene per un lasso di tempo, ancorché incerto.

30. Le cessioni precarie non perdono, a questi effetti, la loro condizione di affitto per il fatto che il loro termine è subordinato alla volontà del proprietario. Bisogna tener conto della realtà di ogni singolo caso e, come nel caso Blasi, valutare il corso del rapporto giuridico, compito che spetta

altresì al giudice nazionale (22) . Così come segnalato dallo Stato belga nelle sue osservazioni scritte, la decisione di escludere dal campo dell'esenzione tributaria le locazioni precarie violerebbe il principio di neutralità, poiché operazioni intrinsecamente uguali verrebbero trattate in modo diverso. Esso ha ragione quando osserva che questa nozione di diritto comunitario va delimitata tenendo conto del carattere delle prestazioni, prima che della loro forma di estinzione, di modo che, in accordo con la giurisprudenza della Corte di giustizia, ogni trasferimento del possesso di un immobile da parte del proprietario, dietro corrispettivo di una rendita, deve ricevere tale qualifica (23) .

31. Le precedenti premesse determinano l'irrelevanza del fatto che, nella fattispecie della causa principale, la società proprietaria dell'edificio e gli enti cessionari appartengano allo stesso gruppo di imprese e dipendano da una direzione comune, poiché, anche qualora si possa non tener conto della precarietà, questo non assegna ai contratti una maggior «natura di affitto»: se l'indeterminatezza e l'insicurezza della durata della locazione sono irrilevanti per considerarla come tale ai sensi della sesta direttiva, la diminuzione di quest'incertezza risulta, a sua volta, di scarsa importanza.

3. La rendita

32. La Temco insiste su questo elemento per negare il carattere di locazione agli accordi firmati nel 1994, precisando che la locazione non si stabilisce unicamente in funzione della durata dell'occupazione, ma anche tenendo conto della cifra d'affari e del numero di dipendenti del locatario. Questa affermazione, per cominciare, non appare del tutto certa, poiché la componente principale del prezzo è la superficie occupata. Per di più, secondo i dati operanti nel caso di specie, il tempo non influisce sulla determinazione della rendita.

33. Il prezzo si può indicare in natura o in contanti; normalmente, in entrambi i casi, i principali parametri fanno riferimento alla dimensione della proprietà trasferita, alla sua ubicazione, allo stato di conservazione, alla destinazione e alla durata. Ve ne possono essere altri ancora, come quelli del presente caso, ed altri se ne possono immaginare, sempre che non siano contrari all'ordinamento giuridico, al buon costume o alla morale. È altresì consentito che manchi qualcuno di questi criteri, ad esempio quello temporale, mantenendo comunque il contratto la sua qualifica di affitto. Così non è strano che la rendita si paghi mensilmente, mentre la durata del rapporto si stipula annualmente. Non esiste dunque correlazione tra le variabili per la fissazione del prezzo e la natura giuridica del negozio.

34. Insomma, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, si riferisce ad un accordo con il quale il proprietario di un bene immobile cede il suo uso e godimento ad un altro, escludendone i terzi – incluso il proprietario –, per un periodo di tempo, dietro pagamento di un corrispettivo. Il giudizio se un'operazione in particolare soddisfi i suddetti requisiti compete al giudice nazionale, il quale deve a tal fine prendere in considerazione tutti i suoi elementi, oltre alle circostanze materiali in cui essa si sviluppa, essendo irrilevanti:

- 1) la qualifica giuridica che le parti danno all'accordo;
- 2) il numero di cessionari, l'unità o la pluralità di contratti riguardanti una medesima proprietà, così come, a seconda del caso, l'assegnazione specifica di una superficie o l'attribuzione di quote o parti ideali;
- 3) la maggiore o minore indeterminatezza del periodo e del suo termine, potendo ammettersi che non venga pattuito espressamente e che si faccia dipendere dalla decisione concorde di una delle parti, di entrambe o da un fattore esterno estraneo alla loro volontà;
- 4) l'appartenenza delle società parti del rapporto giuridico ad un medesimo gruppo di imprese e la loro dipendenza da una direzione comune;
- 5) la forma, così come i parametri in funzione dei quali si fissa la rendita, soprattutto l'omessa precisazione della durata della cessione.

4. Una nota sull'eventuale volontà fraudolenta ed il principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni

35. Onde evitare, come l'introduzione dell'art. 13, parte B, richiede, «ogni possibile frode, evasione ed abuso» (24) , il giudice del rinvio, nel portare a termine questo compito, è tenuto ad

accertare se il soggetto passivo sia in mala fede o se abbia sviato dalle casse pubbliche un determinato onere fiscale senza intenzione fraudolenta (25) . Quest'ultimo criterio interpretativo deve indirizzare l'esercizio del suo potere giurisdizionale a considerare i fatti, per controllare se ricorrano i precisi requisiti per dichiarare esente un'operazione.

36. I giudici nazionali sono obbligati ad essere ancor più rigorosi di fronte a manovre di ingegneria giuridica aventi lo scopo di aggirare l'applicazione di una norma, facendo valere la regola della neutralità che presiede al sistema comune dell'IVA.

37. Questo parere apre la strada per considerare «affitto di beni immobili» contratti che, a prima vista, meriterebbero un'altra qualifica e non contraddice il criterio interpretativo restrittivo delle esenzioni, più volte proclamato dalla Corte di giustizia (26) . Questa linea guida impedisce di concedere il beneficio fiscale a fattispecie diverse da quelle contemplate nella norma, ma non a quelle che, malgrado la loro apparenza, sono talmente simili alle fattispecie esenti da dover essere ricomprese nella medesima esenzione. Così, come riconosciuto dall'avvocato generale Jacobs nelle conclusioni nella causa Seeling, l'obbligo di interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni debbano essere letti in maniera talmente rigorosa o restrittiva da privare le esenzioni dell'effetto voluto (paragrafo 32).

B – La seconda questione

38. La *Cour d'appel* di Bruxelles si chiede altresì se gli accordi della causa principale possano costituire, agli effetti del combinato disposto dell'art. 44, n. 3, punto 2, e dell'art. 19, n. 1, del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, sfruttamento dell'edificio a titolo oneroso da parte della Temco, per fini estranei alla sua attività economica. In realtà si tratta di una questione la cui soluzione va ricercata dallo stesso giudice belga, tenendo conto, per esercitare il potere giurisdizionale, degli elementi di fatto e di diritto presenti nel caso controverso. La qualifica di un negozio giuridico per stabilire se una norma di diritto interno risulti ad esso applicabile, non compete alla Corte di giustizia.

39. Ciò nonostante, il dubbio del citato organo giurisdizionale ha una dimensione di portata maggiore: la sesta direttiva si oppone ad una normativa nazionale che estende l'ambito delle esenzioni? Permette, in altri termini, che, oltre all'affitto, gli Stati membri esonerino lo sfruttamento a fini di lucro di immobili, al di là del giro d'affari del soggetto passivo?

40. A mio parere la risposta dev'essere negativa.

41. L'intento del legislatore comunitario è di assoggettare ad IVA tutti i trasferimenti di beni e le prestazioni di servizi realizzati in ogni Stato membro, per favorire coloro i quali sviluppano le attività economiche alle quali fa riferimento l'art. 4, n. 2, della sesta direttiva, incluso lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale.

42. Il contribuente ha una doppia alternativa per quanto riguarda la parte del suo patrimonio che impiega per fini diversi da quelli che determinano la sua tassazione: escluderla dal sistema comune dell'IVA o reintegrarla nel suo patrimonio aziendale, deducendo la quota sostenuta e pagando l'imposta corrispondente al suo utilizzo privato, in accordo con quanto stabilito dall'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva (27) . Tale disposizione è intesa ad evitare il mancato assoggettamento ad imposta di un bene aziendale usato a fini privati, se la sua acquisizione ha avuto l'effetto di ribassare la quota (28) , al fine di garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale (29) .

43. Così ancora il combinato disposto dell'art. 4, n. 2, e dell'art. 6, n. 2, lett. a), permette di affermare che sono prestazioni di servizi a scopo di lucro e, di conseguenza, soggette a tassazione, l'uso e il godimento di beni immobili in operazioni estranee al giro o al traffico d'affari del soggetto passivo, a condizione che abbiano a suo tempo dato origine al diritto alla detrazione (30) .

44. Dal canto suo, l'art. 13, parte B, lett. b), eccettua una classe di prestazioni di servizi (31) sia prodotti nell'ambito dell'attività economica del contribuente sia in un diverso ambito, sempre che, in questo secondo caso, siano soggette ad imposta, poiché l'oggetto della locazione ha dato luogo, a suo tempo, alla detrazione dell'IVA.

45. Il sistema comune della sesta direttiva, così come i principi di generalità e neutralità, dai

quali deriva la regola di interpretazione restrittiva delle esenzioni, non ammettono un'esenzione generale dello sfruttamento, qualunque sia la sua natura giuridica, di beni attinenti all'attività imprenditoriale del soggetto passivo per fini estranei alla stessa, se hanno dato origine al diritto di detrarre la quota (32). Nella norma comunitaria non vi è nulla che induca ad assimilare quest'utilizzo ad un affitto (33).

46. La precedente conseguenza non viola il punto 2 della lett. b) della parte B dell'art. 13, nella versione spagnola, in base al quale gli Stati membri possono estendere questa «esenzione» ad altre fattispecie, in quanto, come dichiarato dalla Corte di giustizia (34), come emerge dalle altre versioni linguistiche nonché dal contesto nel quale si inserisce il detto articolo, il suo significato è esattamente opposto a quello di permettere che i soci comunitari escludano dal beneficio fiscale altre figure oltre a quelle elencate (35).

47. Nemmeno la già citata sentenza *Amengual Far*, nella quale la Corte di giustizia ha dichiarato che la sesta direttiva permette agli Stati membri di assoggettare all'IVA, attraverso una regola generale, l'affitto di beni immobili e di esentare unicamente, in via eccezionale, la locazione di quelli ad uso abitativo, mette in discussione il parere che sostengo. Questa sentenza prende in considerazione l'ampio margine di discrezionalità che la norma comunitaria ha assegnato ai legislatori nazionali in relazione all'esenzione delle locazioni di immobili, così come dimostra il contenuto dell'art. 13, parte B, lett. b), e l'opzione che regola la parte C, ma non tocca qualunque altra operazione economica alle condizioni fissate dall'art. 6, n. 2, lett. a).

VII – Conclusione

48. Considerando le precedenti riflessioni, propongo alla Corte di giustizia di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte dalla *Cour d'appel* di Bruxelles nel modo seguente:

1) L'affitto di immobili, a cui si riferisce l'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva 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, è un negozio giuridico con il quale il proprietario di un bene immobile cede il suo uso e godimento ad un'altra persona, escludendone i terzi – incluso il proprietario –, per un periodo di tempo, dietro pagamento di un corrispettivo. Il giudizio se un'operazione soddisfi i suddetti requisiti compete al giudice nazionale, il quale deve a tal fine prendere in considerazione tutti gli elementi dell'operazione, oltre alle circostanze materiali in cui essa si sviluppa, specialmente l'eventuale intenzione fraudolenta o la possibilità di evasione fiscale, essendo irrilevanti:

- a) la qualifica giuridica che le parti danno all'accordo;
- b) il numero di cessionari, l'unità o la pluralità di contratti riguardanti una medesima proprietà, così come, a seconda del caso, l'assegnazione specifica di una superficie o l'attribuzione di quote o parti ideali;
- c) la maggiore o minore indeterminatezza del periodo e del suo termine, potendo ammettersi che non venga pattuito espressamente e che si faccia dipendere dalla decisione concorde di una delle parti, di entrambe o da un fatto esterno estraneo alla loro volontà;
- d) l'appartenenza delle società parti del rapporto giuridico ad un medesimo gruppo di imprese e la loro dipendenza da una direzione comune;
- e) la forma, così come i parametri in funzione dei quali si fissa la rendita, soprattutto l'omessa precisazione della durata della cessione.

2) Gli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva vanno interpretati nel senso che si oppongono ad una legislazione nazionale che riconosce un'esenzione generale dall'imposta sul valore aggiunto per lo sfruttamento, qualunque sia la sua natura giuridica, di beni immobili che, avendo dato origine alla detrazione ed essendo inerenti all'attività imprenditoriale del soggetto passivo, sono utilizzati per fini estranei alla stessa.

1 – Lingua originale: lo spagnolo.

2 – Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145 del 13

giugno 1997).

3 – V. sentenza della Corte di giustizia 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301, punto 51), e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 63); 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen» (Racc. pag. I-6831, punto 47); 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer (Racc. pag. I-563, punto 25); 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling (Racc. pag. I-4101, punto 46), e 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collins (Racc. pag. I-5965, punto 22). Questo parere consegue dall'undicesimo 'considerando' della sesta direttiva, conformemente alla quale la lista comune delle esenzioni è destinata a garantire che l'imposta venga riscossa allo stesso modo in tutti gli Stati membri. Nelle conclusioni presentate nella causa in cui è stata pronunciata la cit. sentenza «Goed Wonen», l'avvocato generale Jacobs ha manifestato l'impossibilità di fornire una nozione unitaria di questa figura giuridica e l'opportunità di darle una definizione funzionale, a partire dal contesto e dalla struttura della sesta direttiva.

4 – Sentenze Commissione/Irlanda, punto 54; Commissione/Regno Unito, punto 66, e «Goed Wonen», punto 49.

5 – Sentenza 9 ottobre 2001, causa C-409/98, Mirror Group (Racc. pag. I-7175, punto 31). Si possono altresì consultare le sentenze Seeling, punto 49, e Sinclair Collis, punto 25, già cit.

6 – Il codice fu approvato con legge 3 luglio 1969 (*Moniteur belge* del 17 luglio 1969).

7 – Nella sentenza 14 febbraio 1980, causa 53/79, Damiani (Racc. pag. 273), la Corte di giustizia ha precisato che non le spetta pronunciarsi sulla pertinenza della domanda di pronunzia pregiudiziale. Nell'ambito della ripartizione delle funzioni giurisdizionali disposta dall'art. 177 del Trattato CE (attualmente art. 234 CE), tocca infatti al giudice nazionale, che è l'unico ad avere conoscenza diretta dei fatti di causa nonché degli argomenti dedotti delle parti e che dovrà assumere la responsabilità della decisione giudiziaria da emettere, valutare, con piena cognizione di causa, la pertinenza delle questioni di diritto sollevate dalla controversia sottopostagli e la necessità di una pronunzia pregiudiziale ai fini della sentenza definitiva (punto 5).

8 – Sentenze 16 giugno 1981, causa 126/80, Salonia (Racc. pag. 1563, punto 6), e 28 novembre 1991, causa C-186/90, Durighello (Racc. pag. I-5773, punto 9).

9 – Nella sentenza 22 novembre 1978, causa 93/78, Mattheus (Racc. pag. 2203), la Corte di giustizia si è dichiarata incompetente ad interpretare atti che non siano stati ancora adottati dalla Comunità.

10 – Sentenze 19 dicembre 1968, causa 13/68, Salgoil (Racc. pag. 681, punto 1), e 26 settembre 1985, causa 166/84, Thomasdeünger (Racc. pag. 3001, punto 11).

11 – Nella versione spagnola [Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de esta exención a otros supuestos] questa frase ha un senso completamente diverso che nelle altre versioni linguistiche della sesta direttiva: *Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen* (tedesca); *Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération* (francese); *Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption* (inglese), e *Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione* (italiana).

12 – V. le riflessioni che ho svolto, riguardo alla ripartizione dei ruoli tra la Corte di giustizia ed i giudici nazionali nell'ambito delle questioni pregiudiziali, al paragrafo 35 delle conclusioni presentate l'11 dicembre 2003 nella causa C-30/02, Recheio, la cui sentenza non è stata ancora pronunciata.

13 – V. sentenza 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark (Racc. pag. I-493, punto 26).

14 – Sentenza 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald Internacional (Racc. pag. I-7257, punto 33).

15 – Sentenza Maierhofer, già cit., punto 39.

16 – Nelle conclusioni presentate nella causa Commissione/Irlanda, già cit., l'avvocato generale Alber ha ammesso la pluralità di soggetti nella posizione giuridica dell'affittuario (paragrafo 65).

17 – La Commissione fa presente nelle sue osservazioni scritte che i contratti firmati il 1° febbraio 1994 assegnano a ciascun inquilino una superficie esattamente indicata, per uso privato, al che lo Stato belga aggiunge la circostanza che l'elemento essenziale per determinare la rendita è lo spazio che rispettivamente occupano. D'altro canto, in rapporti giuridici come quelli del caso di specie, risulta materialmente impossibile che non si sia un'assegnazione specifica delle zone della costruzione, senza pregiudizio per l'uso congiunto di quelle comuni. In ogni caso, le tre società costituiscono un'unità nei confronti dei terzi, i quali rimangono esclusi dall'uso dell'immobile.

18 – Indipendentemente dal diritto di optare per la tassazione che gli Stati membri possono assegnare ai soggetti passivi, regolato all'art. 13, parte C. Nelle conclusioni della causa che si è conclusa con la sentenza 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schlossstrasse (Racc. pag. I-4279), ho indicato che, conformemente alla norma citata, gli Stati membri sono liberi di decidere, in accordo con il contesto economico contingente, se sia opportuno concedere questo diritto e, in tal caso, a che condizioni e con quali limiti (paragrafo 20).

19 – V., in tal senso, sentenza «Goed Wonen», già cit., punti 52 e 53. L'avvocato generale Jacobs, nelle conclusioni presentate nella causa che si è conclusa con la sentenza 12 febbraio 1998, causa C-346/95, Blasi (Racc. pag. I-481), ha svolto alcune interessanti considerazioni sul trattamento dei beni immobili della sesta direttiva (paragrafi 15 e 16). Quasi trent'anni fa J.C. Scholsem, in *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Università di Liegi, Facoltà de Diritto, 1975, pagg. 123 e segg., ha esposto i problemi relativi alla tassazione degli immobili locati.

20 – Nelle sue osservazioni scritte, lo Stato belga e la Temco realizzano uno studio approfondito degli elementi che, al momento opportuno, devono essere valutati dalla *Cour d'appel* di Bruxelles, alla quale compete il giudizio sul merito della causa.

21 – Al paragrafo 84 delle conclusioni della causa «Goed Wonen», l'avvocato generale Jacobs ha definito il negozio giuridico a cui si riferisce l'art. 13, parte B, lett. b), come il contratto con cui «una delle parti concede all'altra il diritto ad occupare un immobile in qualità di proprietario e ad usufruirne per il periodo di tempo pattuito (*definito o indefinito*) in cambio di un corrispettivo calcolato in base a detta durata» (il corsivo è mio).

22 – Nella fattispecie principale, i contratti sono stati firmati il 1° febbraio 1994 e, a quanto pare, ancora in vigore.

23 – Alla nota 27 delle conclusioni presentate nella causa che si è conclusa con la sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665), l'avvocato generale Darmon ha affermato che, per il diritto comunitario sull'IVA, un accordo di occupazione precaria è un affitto.

24 – R. Mendizábal Allende, in «La infracción tributaria y el delito fiscal», lavoro pubblicato in *Actualidad Administrativa*, n. 1 del 1996, pag. 1, afferma che non c'è cosa più antica della frode e per dimostrarlo riporta che, in viaggio attraverso l'Egitto, arrivato a Sakkara, ha potuto contemplare in una mastaba, vicino alla piramide a gradoni di Djoser, una vivida rappresentazione dell'inganno e della corruzione. Lì, su un paramento, un gruppo di contadini o mercanti – fino a quattro – viene flagellato da altrettanti funzionari del faraone. «Contribuenti morosi ricevono il castigo degli ispettori della tenuta. Sopra le loro teste, una scritta in geroglifico in un cartiglio, avvisa: "Non pagano il dovuto al faraone e corrompono invece i suoi scribi perché non li castigano"».

25 – La Corte di giustizia ha riconosciuto l'intenzione obiettiva del concetto di evasione fiscale usato nella sesta direttiva [sentenza 12 luglio 1988, cause riunite 138/86 e 139/86, *Direct Cosmetics* (Racc. pag. 3937, punti 21-23)].

26 – V. sentenze 26 giugno 1990, causa C-185/89, *Velker Internacional Oil Company* (Racc. pag. I-2561, punto 19); 5 giugno 1997, causa C-2/95, *SDC* (Racc. pag. I-3017, punto 20); 12 settembre 2000, causa C-359/97, *Commissione/Regno Unito* (Racc. pag. I-6355, punto 64), e 8 marzo 2001, causa C-240/99, *Skandia* (Racc. pag. I-1951, punto 32). Fra le più recenti si possono consultare tre sentenze del 20 novembre 2003, causa C-8/01, *Assunrandør-Societet*; causa C-212/01, *Margarete Unterpertinger*, e causa C-307/01, *Peter d'Ambrumenil*, punti 36, 34 e 52, rispettivamente), nessuna ancora pubblicata nella Raccolta.

27 – Nel paragrafo 29 delle conclusioni nella causa *Seeling*, l'avvocato generale Jacobs evidenzia

questa alternativa.

28 – Sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne (Racc. pag. 1925, punto 8).

29 – Sentenza 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck (Racc. pag. I-5577, punto 25).

30 – V. punto 42 della sentenza Seeling e giurisprudenza ivi menzionata.

31 – La Corte di giustizia ha considerato come tali gli affitti di immobili; v., ad esempio, sentenze Mirror Group, punti 24 e segg., e Cantor Fitzgerald Internacional, punti 17 e segg., entrambe già cit.

32 – Nella sentenza Seeling si è affermato che gli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, si oppongono a una normativa nazionale che considera come prestazione di servizi esente da imposta l'uso privato da parte del soggetto passivo di una parte di un edificio destinato interamente alla sua impresa, poiché non si può qualificare come affitto o locazione.

33 – Nelle più volte citate conclusioni nella causa Seeling, l'avvocato generale Jacobs scrive che «se il legislatore avesse voluto avallare una lettura congiunta dell'art. 6, n. 2, lett. a), e dell'art. 13, parte B, lett. b), ci si sarebbe potuti aspettare che l'art. 6, n. 2, lett. a), contenesse un riferimento esplicito all'art. 13, parte B, lett. b): l'effetto di una tale lettura è, in fin dei conti, quello di trasformare una cessione imponibile in una cessione esente».

34 – Sentenze 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665, punto 13), e 3 febbraio 2000, causa C-12/98, Amengual Far (Racc. pag. I-527, punto 10).

35 – Nella sentenza 13 luglio 1989, causa 173/88, Skatteministeriet/Henriksen (Racc. pag. 2763), la Corte di giustizia ha chiarito che il comma finale della lett. b) della parte B, dell'art. 13, attribuisce agli Stati membri la facoltà di restringere, con l'istituzione di ulteriori esclusioni, la portata dell'esenzione di cui trattasi, non li autorizza però ad esentare dall'assoggettamento all'imposta operazioni che sono escluse da tale esenzione (punto 21).