CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JULIANE KOKOTT presentate il 17 marzo 2005 [1]

I — Introduzione

1. La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, chiede alla Corte di interpretare le disposizioni della sesta direttiva sull'IVA 77/388/CEE [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»). Nella causa principale occorre stabilire il trattamento fiscale di una serie di transazioni relative ad un edificio, l'Harrington Building, che era stato fatto costruire dall'università Central Lancashire Higher Education Corporation (in prosieguo: l'«università»).

2. Poiché l'università compie operazioni in gran parte esenti da imposta, essa ha potuto dedurre come imposta a monte dai costi per la costruzione dell'edificio solo una minima parte dell'IVA. L'edificio è stato pertanto trasferito e locato mediante vari passaggi tra l'università e società di diritto privato — tra le quali la ricorrente nella causa principale — di cui l'università, direttamente o indirettamente, è socia unica. La questione se tali transazioni comportino invece la possibilità di dedurre l'imposta a monte è strettamente connessa all'interpretazione dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva, che disciplina la rettifica della deduzione dell'imposta a monte in caso di vendita di un bene d'investimento durante un periodo di tempo determinato («cessione» ai sensi dell'art. 20, n. 3 e dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva).

3. Ricollegandosi a tre procedimenti attualmente pendenti dinanzi alla Corte [3], la Commissione ha proposto di applicare anche al presente procedimento il principio dell'abuso di diritto.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

3 — Cause C-255/02 (Halifax), C-419/02 (BUPA Hospitals) e C-223/03 (University of Huddersfield).

II — Contesto normativo

A — *Pertinenti disposizioni della sesta direttiva*

4. Conformemente all'art. 2, n. 1 «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» sono soggette all'imposta sul valore aggiunto.

5. L'art. 4, n. 3, permette agli Stati membri di considerare soggetto passivo anche,

«(...) chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali ad esempio il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima consegna, oppure del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva consegna, purché tali periodi non superino cinque e due anni rispettivamente. (...)».

6. L'art. 5, n. 1, definisce la nozione di cessione come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Al riguardo, secondo l'art. 5, n. 3, gli Stati membri possono considerare beni materiali anche i seguenti diritti:

«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 in godimento di un bene immobile o di una sua parte».

7. L'art. 13 prevede un'ampia serie di esenzioni fiscali che valgono all'interno del paese:

— Secondo l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), sono esenti l'insegnamento universitario e le prestazioni ad esso connesse.

— Conformemente all'art. 13, parte B, lett. b), sono esenti l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione di particolari esclusioni che possono essere estese dagli Stati membri.

— Secondo l'art. 13, parte B, lett. g), sono esenti «le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a)».

8. L'art. 13, parte C, permette agli Stati membri di accordare ai soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di determinate operazioni esenti, in particolare per l'affitto e la locazione di beni immobili.

9. La deduzione dell'imposta a monte è disciplinata dall'art. 17, che, tra l'altro, recita come segue:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuto o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

(...)».

10. Fondamentali per il caso presente sono le disposizioni dell'art. 20 sulla rettifica della deduzione dell'imposta a monte per beni d'investimento:

«2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a vent'anni. [4]

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

(...)».

B — *Normativa nazionale*

11. Le pertinenti disposizioni nazionali sono contenute nel VAT Act 1994 (legge sull'imposta sul valore aggiunto) e nelle VAT

4 — La possibilità di estendere a 20 anni il periodo di rettifica in caso di edifici è stata introdotta solo con la direttiva del Consiglio, 10 aprile 1995, 95/7/CE che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto - Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18). In precedenza la sesta direttiva prevedeva solo dieci anni.

Regulations 1995 SI 1995/2518 (regolamento sull'imposta sul valore aggiunto). La parte XV del regolamento sull'IVA (Regulations 99-111) disciplina l'imposta a monte e l'esenzione parziale, la parte XVI (Regulations 112-116) disciplina la rettifica della deduzione dell'imposta a monte. Per immobili quali quello oggetto della causa principale la Regulation 114 prevede la rettifica entro un periodo di tempo di 10 anni. La Regulation 115 reca la disciplina dettagliata della rettifica, conformemente a quanto stabilito dall'art. 20 della sesta direttiva.

III — Fatti, questione pregiudiziale e procedimento

12. L'Harrington Building veniva fatto costruire dall'università. Successivamente tale immobile era oggetto di diverse transazioni tra l'università e società di diritto privato ad essa collegate. Le partecipazioni dell'università assumono la seguente configurazione: essa è la socia unica della Centralan Holding Ltd. che a sua volta controlla interamente due società, la Centralan Properties Ltd. (in prosieguo: la «Centralan»), che è la ricorrente nella causa principale, e la Inhoco 546 Ltd. (in prosieguo: la «Inhoco»).

13. Il 14 settembre 1994 la Centralan acquistava dall'università l'Harrington Building ad un prezzo di GBP 6,5 milioni più IVA pari a GBP 1 370 500. Conformemente all'art. 4, n. 3, della sesta direttiva, la vendita costituiva per l'università un'operazione imponibile che non risulta esente sulla base dell'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva. La Centralan rilocava l'edificio all'università per una durata di 20 anni ad un canone d'affitto annuo di GBP 300 000 più IVA [5].

14. Successivamente la Centralan, alienava l'edificio mediante due operazioni collegate previamente programmate. Dapprima, in data 22 novembre 1996, provvedeva a locare l'edificio alla Inhoco per la durata di 999 anni (*999 year lease*), per un prezzo di GBP 6 370 000 e un affitto nominale, se richiesto. Questa seconda locazione non incideva sul rapporto di locazione ventennale in favore dell'università. La Inhoco acquistava pertanto il diritto alla corresponsione dei canoni di affitto e il diritto all'utilizzo dell'edificio dal ventunesimo anno fino all'anno 999. Per tale motivo l'operazione viene definita come *reversionary lease.* Malgrado la Centralan avesse scelto di optare per l'imposizione della locazione dell'edificio, il *999 year lease* era esente da imposta in quanto la Centralan e la Inhoco costituivano persone giuridiche collegate ai sensi dell'art. 2 (3A) dell'allegato 10 al VAT Act 1994 [6].

15. Tre giorni dopo, in data 25 novembre 1996, la Centralan trasferiva all'università la proprietà (residua) sull'edificio (*freehold*

5 — Sembra che la Centralan abbia fatto uso di un'opzione ai sensi dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva, in quanto, in deroga all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, la locazione non era esente.

6 — Tale disciplina era in vigore solo tra il 30 novembre 1994 e il 26 novembre 1996.

reversion), ad un prezzo di GBP 1 000 più IVA. A questa transazione non trovava applicazione l'esenzione prevista per imprese collegate. Si trattava piuttosto di una cessione imponibile di un nuovo edificio ai sensi dell'art. 4, n. 3, della sesta direttiva; secondo il diritto del Regno Unito, un edificio deve essere infatti considerato nuovo, se non ha più di tre anni.

16. Dopo la vendita dell'edificio la Centralan e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Customs») si sono trovati in disaccordo sulla rettifica dell'imposta a monte. I Customs sostenevano che l'operazione rilevante era il *999 year lease*, laddove il successivo trasferimento della proprietà residuale doveva essere tralasciato perché di scarsa importanza. In subordine, essi affermavano che andava effettuata una ripartizione delle due transazioni, in base ai rispettivi valori. Nel primo caso la Centralan avrebbe dovuto pagare ai Customs GBP 796 250, nel secondo caso, GBP 796 090. La Centralan era di contrario avviso, in particolare essa sosteneva di aver venduto la totalità dei suoi diritti sull'Harrington Building solo mediante il trasferimento della proprietà, di modo che era tenuta a pagare ai Customs una somma non superiore a GBP 943,93.

17. Il VAT and Duties Tribunal confermava la seconda soluzione fatta valere dai Customs. Avverso tale decisione la Centralan presentava un ricorso dinanzi alla High Court of Justice (Chancery Division), che, con ordinanza del 23 gennaio 2003, iscritta nel registro della Corte il 13 febbraio 2004, a norma dell'art. 234 CE sottoponeva alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Qualora un soggetto passivo, durante il periodo di rettifica di cui all'art. 20, n. 2, della Sesta direttiva IVA, venda un edificio considerato un bene d'investimento, e la vendita si perfezioni mediante due operazioni, ossia (i) la locazione dell'edificio per un periodo di 999 anni (operazione esente da imposta ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva) ad un prezzo di GBP 6 milioni, seguita tre giorni dopo dalla (ii) vendita della *freehold reversion* (vendita del diritto di proprietà gravato da un onere) (operazione imponibile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. g) e dell'art. 4, n. 3, lett. a), della direttiva) ad un prezzo di GBP 1 000 più IVA, entrambe prestabilite o meno nel senso che una volta eseguita la prima non sarebbe stato possibile non eseguire la seconda, se l'art. 20, n. 3, della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che:

(a) il bene d'investimento è considerato, fino alla scadenza del periodo di rettifica, come utilizzato per attività commerciali interamente imponibili;

(b) il bene d'investimento è considerato, fino allo scadere del periodo di rettifica, come utilizzato per attività commerciali interamente esenti da imposta

o

(c) il bene d'investimento è considerato, fino allo scadere del periodo di rettifica, come utilizzato per attività commerciali in parte imponibili e in parte esenti da imposta in proporzione ai rispettivi valori della vendita del *freehold reversion* — imponibile — e della locazione per 999 anni — esente da imposta».

18. Il 16 febbraio 2005 ha avuto luogo la trattazione orale dinanzi alla Corte. In udienza la Centralan ha chiesto la riapertura della fase scritta nel caso la Corte decida di applicare il principio dell'abuso di diritto al caso in esame. Il giudice del rinvio non avrebbe fatto valere tale principio, che sarebbe stato dedotto nel procedimento per la prima volta nelle osservazioni della Commissione.

IV — Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni

19. Nel procedimento hanno preso posizione la Centralan, il governo del Regno Unito e la Commissione.

20. La *Centralan*, confortata dalla lettera dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva, ritiene che solo la vendita della proprietà (residua) sia rilevante ai fini della rettifica. Soltanto mediante questa seconda transazione il soggetto passivo avrebbe ceduto completamente i propri diritti sul bene. Non esisterebbero i presupposti per un'impostazione che, nel caso di più alienazioni susseguenti a diversi destinatari, ritenga decisivo il fattore economico e consideri quindi irrilevante un'operazione perché di scarsa portata. La disposizione porrebbe esclusivamente l'alternativa tra una transazione imponibile e una transazione esente. A seconda del carattere della vendita, l'imposta a monte sarebbe interamente deducibile o non lo sarebbe affatto. Una considerazione di più operazioni in misura proporzionale non troverebbe fondamento nell'art. 20, n. 3.

21. Il *governo del Regno Unito* è dell'avviso che una considerazione ripartita (*apportionment*) sia necessaria, se la cessione del bene ai sensi dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva si perfeziona in maniera prestabilita mediante due transazioni, di cui una è imponibile e l'altra esente. La soluzione sostenuta dalla Centralan comporterebbe che la vendita debba essere considerata nel complesso imponibile, nonostante il trasferimento della *freehold reversion* corrisponda a meno dello 0,02 % del valore del bene.

22. La *Commissione* ritiene che la locazione per una durata di 999 anni non possa essere considerata una cessione ai sensi dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva. Secondo il diritto inglese soltanto il trasferimento della *freeholdreversion* conferirebbe all'acquirente il potere di disporre del bene immobile come proprietario. Considerare le due transazioni quali parti di una cessione comporterebbe difficoltà di natura pratica, specialmente se le due operazioni non sono state realizzate in un intervallo di tempo che rientra nel periodo di rettifica. La Commissione ritiene tuttavia che occorra esaminare se si sia in presenza di un abuso di diritto [7]. La sesta direttiva non prevedrebbe infatti alcuna disposizione sull'abuso di diritto; tuttavia, si tratterebbe di un principio riconosciuto in numerosi ambiti del diritto comunitario. Secondo tale principio, non andrebbero prese in considerazione quelle transazioni che un gruppo di soggetti passivi avrebbe perfezionato non per un'utilità economica, quanto al solo scopo di creare una situazione fittizia che permetta di dedurre l'imposta a monte [8].

V — Valutazione giuridica

23. Occorre chiarire la questione di come debba essere effettuata la rettifica della deduzione d'imposta a norma dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva, quando un bene immobile venga prima locato per una durata di 999 anni dietro pagamento una tantum, mentre la proprietà sul bene viene trasferita tre giorni dopo ad un'altra persona, laddove la prima operazione è esente e la seconda imponibile.

24. Il giudice del rinvio sottopone alla Corte tre possibili interpretazioni in conformità alle quali: (a) viene considerata solo l'ultima transazione (imponibile), (b) viene considerata solo la prima transazione (esente) che costituisce quella rilevante dal punto di vista economico o (c) vengono considerate entrambe le transazioni in misura proporzionale al loro valore. Prima di esaminare quale delle varianti sia maggiormente conforme ai dettami della direttiva, occorre brevemente illustrare le norme che disciplinano la rettifica della deduzione dell'imposta a monte nel loro contesto.

A — *Osservazione preliminare sulle norme che disciplinano la rettifica della deduzione dell'imposta a monte*

25. Il diritto alla detrazione dell'imposta a monte costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA [9]. Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'impren-

7 — La Commissione fa riferimento alle cause che vertono sulla questione dell'abuso di diritto nell'ambito dell'IVA, attualmente pendenti (cit. alla nota 3).

8 — La Commissione si basa principalmente sulla definizione di abuso di diritto elaborata dalla Corte nella sentenza 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke (Racc. pag. I-11569, punti 52 e 53). Tuttavia, tale pronuncia riguardava restituzioni all'esportazione per prodotti agricoli.

9 — V. tra l'altro, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18), 21 marzo 2000, cause da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, punto 43) e 1° aprile 2004, causa C-90/02, Bockemühl (Racc. pag. I-3303, punto 38).

ditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per se soggette all'IVA (principio della neutralità dell'IVA) [10].

26. Affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione, occorre quindi, da un lato, che egli sia un «soggetto passivo» ai sensi della sesta direttiva e, dall'altro, che i beni e servizi in questione siano stati utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta [11]. Il diritto non può essere soggetto a limitazioni e si esercita immediatamente per tutti i tributi che gravano sulle operazioni effettuate a monte [12]. Secondo l'art. 10, n. 2, della sesta direttiva il diritto a deduzione nasce all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi [13].

27. Se un bene viene utilizzato solo in parte per attività imponibili si applica l'art. 17, n. 5, in combinato disposto con l'art. 19 della sesta direttiva. Conformemente a tali disposizioni, occorre calcolare un prorata che deve riflettere la parte di operazioni imponibili dell'interessato. Le operazioni intermedie vengono imputate solo in misura proporzionale ad attività imponibili corrispondentemente a tale prorata, cosicché sussiste anche solo un diritto parziale alla deduzione d'imposta. In tal modo, l'art. 17, n. 5 e l'art. 19 della sesta direttiva fanno sì che il diritto alla deduzione dell'imposta a monte venga adeguato nel modo più preciso possibile all'ampiezza dell'attività economica [14].

28. Il diritto alla deduzione dell'imposta a monte nasce molto presto, ovvero direttamente al momento della cessione del bene o della prestazione del servizio che costituiscono l'operazione intermedia. Pertanto, una rettifica dell'imposta a monte ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva può successivamente rendersi necessaria, se la parte delle operazioni dell'impresa soggette ad imposta si è modificata rispetto al momento del compimento dell'operazione intermedia.

29. La necessità di una rettifica si pone in particolar modo per i beni d'investimento, dal momento che essi permangono nel

10 — V. tra l'altro, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19), 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 15), nonché sentenze Gabalfrisa (cit. alla nota 9, punto 44) e Bockemühl (cit. alla nota 9, punto 39).

11 — Sentenza 29 aprile 2004, causa C-137/02, Faxworld (Racc. pag. I-5547, punto 24).

12 — V. le sentenze citate alla nota 9, nonché sentenze 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795, punto 27) e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler (Racc. pag. I-81, punto 42). Sentenza 29 aprile 2004, causa C-152/02, Terra-Baubedarf (Racc. pag. I-5583, punto 35).

13 — V. sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl (Racc. pag. I-4321, punto 36) e sentenza Terra-Baubedarf (cit. alla nota 12, punto 31).

14 — V. conclusioni dell'avvocato generale Lenz, 15 febbraio 1996, causa C-306/94, Régie dauphinoise (Sentenza 11 luglio 1996, Racc. pag. I-3695, 3697, paragrafo 37).

patrimonio dell'impresa per una durata più prolungata [15]. Per questo tipo di beni l'art. 20, n. 2, della sesta direttiva dispone pertanto che, per un periodo di cinque anni, per ogni anno di utilizzazione occorre accertare nuovamente se l'utilizzazione dei beni a fini imponibili sia rimasta la stessa che risultava al momento del loro acquisto. Per i beni immobili gli Stati membri possono elevare a venti anni la durata del periodo che funge da base di calcolo per la rettifica. Se si ha una divergenza tra l'ampiezza dell'utilizzazione per operazioni imponibili nell'anno di acquisto e l'anno di riferimento, l'imposta a monte viene rettificata. A seconda della situazione del caso il soggetto passivo dovrà quindi restituire una parte dell'imposta a monte in misura proporzionale per l'anno di riferimento o potrà dedurre una parte ulteriore.

30. L'art. 20, n. 3, della sesta direttiva disciplina il caso particolare che un bene d'investimento venga ceduto ad un terzo prima della scadenza del periodo di rettifica, uscendo quindi dal patrimonio dell'impresa. In luogo della rettifica annuale si effettua allora una rettifica una tantum per tutto il restante periodo di rettifica. In questo caso, per la deduzione dell'imposta a monte è determinante se la cessione al terzo fosse o meno soggetta ad imposta.

15 — V. con riguardo alle corrispondenti disposizioni della seconda direttiva IVA: sentenza 1° febbraio 1977, causa 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (Racc. pag. 113, punti 12 e13).

31. In sintesi è possibile stabilire che la disciplina della deduzione dell'imposta a monte deve garantire che le operazioni intermedie restino esenti da imposta, quando esse servano a realizzare operazioni soggette ad imposta. Pertanto, il valore complessivo viene tassato una volta sola al momento della cessione al consumatore, mentre le operazioni intermedie non possono subire un'ulteriore tassazione. Tuttavia, occorre anche evitare che, permettendo la deduzione d'imposta per beni che in realtà non sono stati (interamente) utilizzati per la realizzazione di operazioni imponibili, si produca un minor gettito fiscale.

32. Le disposizioni sulla deduzione proporzionale dell'imposta a monte e sulla rettifica della deduzione mirano a garantire nella misura più ampia possibile la neutralità dell'IVA, al riguardo potendosi parlare anche di principio della tassazione unica. Per usare l'espressione impiegata dal rappresentante della Centralan, si può dire che tali disposizioni accrescono l'esattezza della deduzione dell'imposta a monte.

33. Per altri versi, le disposizioni sulla deduzione d'imposta devono anche essere chiare ed attuabili. Ad esempio, esse non considerano la misura con cui ogni singolo bene viene utilizzato con riguardo ad operazioni imponibili. Il prorata rilevante per la deduzione dell'imposta a monte viene invece calcolato sulla base del complesso delle operazioni del soggetto passivo e quindi applicato in maniera unitaria alla deduzione d'imposta per tutte le operazioni intermedie. Solo per beni d'investimento l'utilizzazione

di un bene acquistato con deduzione dell'imposta a monte viene considerata per un periodo di tempo più lungo con riguardo alla rettifica della deduzione.

B — *Interpretazione dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva*

34. Alla luce di quanto emerso relativamente alla finalità della disciplina sulla deduzione dell'imposta a monte e della sua rettifica, occorre ora esaminare quale sia la variante interpretativa che meglio si adatta a tale finalità. Al riguardo occorre partire dalla lettera della disposizione.

1. La nozione di cessione

35. Presupposto per l'applicazione dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva è in primo luogo che il bene d'investimento venga *ceduto* ad un terzo durante il periodo della rettifica. Ad avviso della Centralan e della Commissione solo la vendita della *freehold reversion* costituisce una cessione. Se ciò fosse vero, le varianti interpretative (b) e (c) sarebbero da escludere sin dall'inizio. Esse si basano infatti sull'assunto che anche il *999 year lease* costituisca una cessione ai sensi dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva.

36. La cessione viene definita nell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Facendo riferimento al diritto inglese, la Commissione ritiene che soltanto il trasferimento della *freehold reversion* comporti un trasferimento dei diritti spettanti al proprietario.

37. Tale impostazione non può essere accolta. Come la Corte ha infatti stabilito nella sentenza Shipping and Forwarding Enterprise Safe, dal testo dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva consegue

«che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario [16]».

38. Questa causa si basava su un meccanismo molto simile a quello oggetto del presente caso. Dapprima era stato trasferito il diritto a disporre illimitatamente del bene in questione (cosiddetta proprietà economica). La proprietà (giuridica) era stata trasferita in un secondo momento, separata-

16 — Sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Racc. pag. I-285, punti 7 e 8). V. anche sentenza 6 febbraio 2003, causa C-185/01, Auto Lease Holland (Racc. pag. I-1317, punto 32).

mente dalla proprietà economica. La Corte ha ritenuto che il trasferimento della proprietà economica costituisse già una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

39. Conseguentemente anche la locazione per la durata di 999 anni a favore della Inhoco può essere già considerata una cessione, se in tal modo la Inhoco acquisisce il diritto di disporre dell'immobile come proprietario. A favore di tale conclusione depone il fatto che la Inhoco, a fronte di un pagamento una tantum, acquista il diritto di utilizzazione per un periodo estremamente prolungato, nonché il diritto alla corresponsione dei canoni di affitto discendente dal contratto ventennale di locazione stipulato con l'università. La locazione per 999 anni è quindi fortemente assimilabile al trasferimento della proprietà economica che era oggetto della causa Shipping and Forwarding Enterprise Safe. La decisione in via definitiva resta tuttavia riserva del giudice nazionale, cui spetta decidere dell'applicazione del diritto nella causa principale.

40. Ci si potrebbe chiedere perfino se non sia solo il *999 year lease* a costituire una cessione, dal momento che con la *freehold reversion* viene trasferita una proprietà talmente priva di contenuto che non può più parlarsi di veri e propri diritti di proprietà. In questo caso si potrebbe applicare solo la variante interpretativa (b). Tuttavia, contro tale interpretazione depone la difficoltà di distinguere i casi in cui la proprietà è talmente svuotata da escludere una cessione, dai casi in cui si ha ancora una proprietà sufficientemente ricca di contenuto. Dove si pone la linea di demarcazione per una locazione o un affitto: a 99, 199 o 999 anni? Per non incorrere nel presente contesto in arbitrarie demarcazioni, in un caso come quello in esame occorre di principio considerare anche il trasferimento della proprietà (residua) come una cessione.

41. Occorre infine esaminare l'eccezione sollevata dalla Commissione, secondo la quale su un bene non è possibile la contemporanea presenza di due comproprietari. Tale eccezione non può tuttavia essere accolta. Difatti, è certamente possibile trasferire un bene, ad esempio, ad un insieme di persone in comproprietà. I proprietari di un appartamento acquistano infatti regolarmente quote di comproprietà sulle parti della casa utilizzate in comune, quali ad esempio scale interne e pianerottoli, nonché una quota ideale sul terreno su cui è stata costruita la casa. Pertanto, se più persone possono essere contemporaneamente titolari di diritti di proprietà con riguardo allo stesso bene, questo è quindi sicuramente possibile quando le posizioni giuridiche nascono in intervalli temporali differenti. Pertanto, la Inhoco può in primo luogo rivendicare i diritti discendenti dalla locazione per 999 anni. Soltanto successivamente diventano attuali i diritti discendenti dalla *freehold reversion*, che si riducono essenzialmente al diritto alla restituzione del dominio sul bene dopo la scadenza del contratto di locazione.

42. Quale prima conclusione occorre pertanto stabilire che sia la prima transazione, il *999 year lease*, che la seconda transazione, il trasferimento della *freehold reversion*, possono costituire una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Poiché occorre assumere che l'art. 20, n. 3, della sesta direttiva si basi sulla stessa nozione di cessione, anche nell'ambito della rettifica dell'imposta a monte possono essere considerate entrambe le operazioni. In tal modo, nessuna delle varianti interpretative può essere esclusa per il solo fatto che una delle transazioni non soddisfa i requisiti necessari per una cessione ai sensi di questa disposizione.

2. Operazione rilevante in caso di più cessioni

43. Occorre infine stabilire quale cessione sia determinante per la rettifica dell'imposta a monte, quando il bene venga ceduto a più persone mediante più operazioni. Al riguardo si potrebbe ipotizzare: l'ultima operazione, mediante la quale il soggetto passivo cede in via definitiva il proprio interesse sul bene, l'operazione maggiormente significativa dal punto di vista economico o il complesso delle operazioni.

44. Il dato letterale sembra avvalorare la tesi secondo cui si verifica una sola cessione. Secondo la lettera, infatti, si presume che l'attività economica sia interamente soggetta all'imposta «quando *la* cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora *la* cessione sia esente [17]».

45. Tuttavia, solo in base a tale formulazione non è possibile escludere che, nel caso in cui la cessione si perfezioni mediante varie transazioni, possa essere considerata solo un'operazione. Piuttosto, è lecito ritenere che il legislatore abbia considerato il caso che si verifica di norma, ovvero che il bene venga ceduto attraverso un'operazione. Se con tale formulazione egli avesse voluto affermare che in caso di cessioni costituite da più operazioni è rilevante soltanto una transazione, sarebbe stato necessario indicare quale operazione sia determinante in questo caso. È invece evidente che nell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva, con riguardo a casi in cui la cessione avviene mediante più operazioni, è presente una lacuna normativa. Tale lacuna deve essere colmata mediante un'interpretazione estensiva della disposizione alla luce del contesto e della ratio della disciplina.

46. La disciplina della deduzione dell'imposta a monte mira a esentare le operazioni intermedie in maniera più precisa possibile quando esse siano necessarie a realizzare operazioni soggette ad imposta. La variante interpretativa (c) è quella che si presta al

17 — Il corsivo è mio.

meglio a perseguire tale finalità. La considerazione di entrambe le transazioni in misura proporzionale nell'ambito della rettifica della deduzione dell'imposta a monte riflette nella maniera più precisa l'utilizzazione sia esente che imponibile del bene.

47. Le altre due varianti interpretative non conseguono lo stesso risultato in egual misura. Perlomeno, la variante (b) correttamente considera l'utilizzazione un elemento centrale. La circostanza che il trasferimento imponibile della *freehold reversion* non venga considerato, non ha gravi ripercussioni nella presente fattispecie, dato il valore trascurabile di questa transazione. Tuttavia, alla base di questa interpretazione è presente un'imprecisione che, per fattispecie in cui i valori delle transazioni non siano così divergenti, potrebbe portare a conclusioni incoerenti.

48. Per contro, la variante interpretativa (a) manca completamente l'obiettivo di porre in relazione la deduzione dell'imposta a monte con l'ampiezza dell'utilizzazione del bene interessato per operazioni imponibili. Nonostante il trasferimento imponibile della *freehold reversion* produca solo la cessione di un diritto trascurabile sull'edificio, la variante (a) comporterebbe un'intera deduzione dell'imposta a monte.

49. Che in alcuni casi sia opportuno procedere ad una valutazione proporzionale, nonostante la lettera della pertinente disposizione della sesta direttiva non lo preveda espressamente, è parimenti dimostrato dai seguenti esempi tratti dalla giurisprudenza.

50. Nella sentenza Armbrecht la Corte ha infatti stabilito che un soggetto passivo, quando vende un bene di cui aveva scelto di riservare una parte al suo uso privato, non agisce, per quanto riguarda la vendita di questa parte, in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva [18]. La Corte ha pertanto interpretato l'art. 2, n. 1 nel senso che una cessione è soggetta all'imposta *nella misura in cui* essa è perfezionata da un soggetto passivo in quanto tale. Al contrario, il dato letterale fa riferimento solo a cessioni *che* sono perfezionate da un soggetto passivo in quanto tale.

51. Nella sentenza Enkler [19] alla Corte si ponevano questioni relative ad un autocaravan utilizzato in parte per esigenze dell'impresa e in parte a fini privati. Per la definizione della base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva essa ha ritenuto necessario considerare le spese per l'autocaravan in misura proporzionale, corrispondente alla durata temporale dell'utilizzazione a fini estranei all'impresa [20].

18 — Sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775, punto 24).

19 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler (Racc. pag. I-4517).

20 — Sentenza Enkler (cit. alla nota 19, punto 37).

52. Avverso la variante interpretativa (c) la Centralan eccepisce tuttavia che l'edificio uscirebbe completamente dal patrimonio dell'impresa solo dopo il trasferimento della *freehold reversion*. Solo dopo quel momento sarebbe possibile eseguire la rettifica.

53. L'art. 20, n. 3, della sesta direttiva permette soltanto di stabilire che la rettifica deve avvenire al momento della cessione. Per contro, nella disposizione non è dato rilevare alcun indizio che permetta di affermare che, quando si abbiano due transazioni perfezionate in intervalli temporali molto vicini ed entrambe da qualificare come cessione, solo l'ultima transazione debba essere determinante ai fini della rettifica della deduzione.

54. Al contrario, se si considera esclusivamente l'ultima operazione di cessione si potrebbe pervenire a conclusioni totalmente arbitrarie, come fa presente il governo del Regno Unito, prendendo come esempio una parte di terreno coltivabile, acquistata in un primo momento con deduzione dell'imposta a monte e successivamente divisa in due parti e quindi ulteriormente venduta. Al riguardo si ipotizza che la vendita di una delle parti sia soggetta ad imposta, essendo stata trasformata in aerea edificabile, mentre la vendita dell'altra parte, che continua ad essere utilizzata come terreno agricolo, è esente. Se si rifiuta una visione complessiva di tutte le operazioni di vendita e si considera invece solo l'ultima transazione, il soggetto passivo potrebbe in tal modo influenzare a suo piacimento la rettifica della deduzione d'imposta, concludendo per primo l'uno o l'altro contratto. Se si considerasse esclusivamente l'ultima operazione di cessione si attribuirebbe al soggetto passivo un potere discrezionale che contrasta con la finalità della direttiva.

55. Ciò è dimostrato anche nel caso presente. Nonostante l'edificio sia stato quasi completamente trasferito dal patrimonio della Centralan mediante una cessione esente (il *999 year lease*), la deduzione dell'imposta a monte si conserverebbe nella sua totalità, se si ritenesse rilevante solo il secondo trasferimento della *freehold reversion*, puramente simbolico.

56. La Centralan e la Commissione fanno infine riferimento alle difficoltà pratiche che si accompagnerebbero alla variante interpretativa (c). Tuttavia, non si riesce a comprendere per quale motivo la considerazione ripartita della cessione imponibile al momento della rettifica della deduzione dell'imposta a monte non possa essere praticamente attuabile. Nella determinazione della deduzione d'imposta ai sensi dell'art. 17, n. 5 e dell'art. 19 della sesta direttiva occorre in ogni caso prendere in considerazione operazioni di calcolo ben più complesse. Inoltre, la rettifica deve avvenire solo per beni d'investimento che vengono venduti durante il periodo di rettifica.

57. La Centralan e la Commissione sono inoltre dell'avviso che difficoltà ulteriori potrebbero crearsi se le cessioni da considerare in misura proporzionale non si perfezionassero tutte nello stesso intervallo temporale. Tuttavia, questa è una fattispecie ipotetica che non ricorre nella causa principale.

58. Indipendentemente da ciò, anche in un caso del genere in realtà non si presentano difficoltà insuperabili. Se nel corso di un anno un bene d'investimento esce parzialmente dal patrimonio dell'impresa mediante una cessione, occorre procedere alla rettifica definitiva della deduzione d'imposta per il restante periodo di rettifica conformemente all'art. 20, n. 3, della sesta direttiva, relativamente a questa parte. Per la parte rimanente, il cui valore va adeguatamente calcolato, la rettifica corrente viene effettuata in misura proporzionale negli intervalli di tempo successivi secondo l'art. 20, n. 2, fino a quando questa parte viene scorporata con un'ulteriore cessione ai sensi del terzo comma e si perfeziona pertanto la rettifica definitiva.

59. Pertanto, nel caso presente occorre interpretare l'art. 20, n. 3, della sesta direttiva nel senso che il bene d'investimento è considerato, fino allo scadere del periodo di rettifica, come utilizzato per attività commerciali in parte imponibili e in parte esenti da imposta in proporzione ai rispettivi valori della vendita della *freehold reversion* — imponibile — e della locazione per 999 anni — esente da imposta.

C — *Sull'abuso di diritto*

60. Alla luce di tale soluzione non risulta necessario esaminare se e in quale misura nell'ambito della disciplina sull'imposta sul valore aggiunto esista un divieto dell'abuso di diritto, quali siano i presupposti di tale divieto e quali conseguenze giuridiche ne conseguano. Parimenti non sussistono i presupposti per la riapertura della fase scritta.

61. Invero le transazioni sembrano in realtà fittizie e dirette esclusivamente a permettere all'università di dedurre l'IVA versata al momento della costruzione dell'Harrington Building, malgrado l'università compia in gran parte operazioni esenti. L'interpretazione della sesta direttiva fornita nel presente contesto non esclude tuttavia che tali operazioni fittizie comportino un'esenzione fiscale che contrasta con gli obiettivi della direttiva e che dovrebbe essere corretta mediante il ricorso a principi non scritti, quali il divieto dell'abuso di diritto.

VI — Conclusione

62. Alla luce delle considerazioni precedenti propongo alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale della High Court of Justice (Chancery Division) nei termini seguenti:

Nel caso della vendita di un edificio mediante due cessioni previamente programmate e dipendenti l'una dall'altra, ovvero mediante una locazione dell'edificio per un periodo di 999 anni — esente da imposta - e una vendita tre giorni dopo della *freehold reversion* — imponibile — l'art. 20, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che il bene d'investimento è considerato, fino allo scadere del periodo di rettifica, come utilizzato per attività commerciali in parte imponibili e in parte esenti da imposta in proporzione ai rispettivi valori della vendita della *freehold reversion* — imponibile — e della locazione per 999 anni — esente da imposta.