SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
8 giugno 2000 *

Nel procedimento C-400/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Bundesfinanzhof (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Finanzamt Goslar

e

Brigitte Breitsohl,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 4, 17 e 28 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle

* Lingua processuale: il tedesco.

legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida (relatore), presidente di sezione, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris e signora F. Macken, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco dai signori W.-D. Plessing, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso Ministero, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dalle signore K. Paraskevopoulou-Grigoriou, mandatario giudiziale presso l'Avvocatura dello Stato, e A. Rokofyllou, uditore presso il servizio giuridico sezione speciale di diritto europeo del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee dai signori E. Traversa, consigliere giuridico, e A. Buschmann, funzionario nazionale distaccato presso il servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 dicembre 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 27 agosto 1988, pervenuta alla Corte il 9 novembre seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 4, 17 e 28 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la signora Breitsohl ed il Finanzamt Goslar circa la deduzione da questa operata dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che essa aveva versato su operazioni effettuate al fine della realizzazione di un progetto di attività economica.

La sesta direttiva

3 L'art. 4 della sesta direttiva dispone:

«1. Si considera soggetto passivo 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.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

3. Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi 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.

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) la cessione di un terreno edificabile.

Si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tal dagli Stati membri.

(...)».

4 L'art. 13 della sesta direttiva prevede:

«(...)

B. *Altre esenzioni*

Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da esse stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione

delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo diversi da quelli di cui all'art. 4, paragrafo 3, lett. a);

(...)

C. *Opzioni*

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

(...)

b) operazioni di cui al punto B, lett. d), g) e h).

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

5 Ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva:

«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 sorta 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;

(...)».

6 L'art. 20 della sesta direttiva prevede:

«1. La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distribuzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati (...)

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.

(...)

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 se interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

4. Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

— definire il concetto di beni d'investimento;

— indicare l'ammontare di imposta che deve essere presa in considerazione per la rettifica;

— adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;

— consentire semplificazioni amministrative.

(...)».

7 L'art. 28, n. 3, della sesta direttiva precisa:

«Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

(...)

b) continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato;

c) riconoscere ai soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione delle operazioni esenti alle condizioni stabilite nell'allegato G;

(...)».

8 L'allegato F della sesta direttiva, intitolato «Elenco delle operazioni di cui all'art. 28, paragrafo 3, lett. b)», menziona al punto 16:

«cessioni di edifici e di terreni, di cui all'allegato 4, paragrafo 3».

9 L'allegato G della sesta direttiva, intitolato, «Diritto d'opzione» prevede:

«1; Il diritto di opzione di cui all'art. 28, paragrafo 3, lett c), può essere accordato:

(...)

b) se si tratta di operazioni considerate nell'allegato F;

(...)».

La normativa nazionale in materia di IVA

10 L'art. 2, n. 1, dell'Umsatzsteuergesetz 1980 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») stabilisce:

«Si considera imprenditore colui che esercita in maniera indipendente un'attività industriale, commerciale o professionale. L'impresa comprende l'insieme dell'attività industriale, commerciale o professionale dell'imprenditore. S'intende per attività industriale, commerciale o professionale qualsiasi attività permanente esercitata per ricavarne un reddito, anche se manca l'intento di lucro o un'associazione di persone esercita la sua attività solo nei confronti dei membri».

11 L'art. 4 dell'UStG prevede:

«Sono esentate dalle imposte le operazioni seguenti tra quelle previste all'art. 1, n. 1, punti 1-3:

(...)

9.a) le operazioni disciplinate dalla legge relativa all'imposta sugli acquisti immobiliari (...)».

12 L'art. 9, n. 1, dell'UStG precisa tuttavia:

«L'imprenditore può considerare imponibile un'operazione esentata in forza dell'art. 4, punto (...) 9, allorché quest'operazione è effettuata a favore di un altro capo di impresa e per l'impresa di quest'ultima».

13 L'art. 15, n. 1, dell'UStG stabilisce:

«L'imprenditore può dedurre le imposte seguenti:

l'imposta menzionata separatamente nelle fatture ai sensi dell'art. 14, relativa alle forniture o altre prestazioni effettuate per la sua impresa da altre imprese (...)».

La causa dinanzi al giudice a quo e le questioni pregiudiziali

14 Nel 1989, la signora Breitsohl ha chiesto un contratto di concessione presso un costruttore di automobili. Con lettera 14 aprile dello stesso anno, quest'ultimo le ha comunicato che accettava la sua richiesta a talune condizioni.

15 Nel febbraio 1990, la signora Breitsohl ha dichiarato ai servizi del comune competente uno stabilimento industriale e commerciale di vendita e di riparazione di veicoli a motore e ha acquistato, per la somma di 62 670 DEM esonerata dall'IVA, un suolo non edificato che doveva essere il sito dell'attività dichiarata. Nell'aprile 1990, essa ha incaricato un imprenditore di costruire un'officina per la riparazione delle automobili sul suolo. I lavoro di sterro sono cominciati nel corso dello stesso mese. Verso la metà di maggio 1990, questi lavori erano completati, le fondazioni erette e la pavimentazione in parte terminata. L'insieme di questi lavori rappresentava un importo di 173 655,50 DEM.

16 Quando è risultato che era prevedibile un aumento di 230 000 DEM del costo globale dei lavori di costruzione, la Banca ha rifiutato di finanziare questi costi aggiuntivi. Il 22 maggio l'impresa edile ha interrotto i lavori a causa dell'incertezza relativa al finanziamento di questi ultimi.

17 Ritenendo di non essere più in grado di realizzare l'insieme dei lavori previsti sul suolo né di avviare la sua attività, la signora Breitsohl si è impegnata, con un concordato concluso il 22 novembre 1990, a versare un importo totale di 100 000 DEM all'impresa edile ed a cedere i lavori già realizzati ad un terzo per il prezzo di 50 000 DEM, ossia 43 859,65 DEM maggiorati di 6 140,35 DEM a titolo dell'IVA. Il 21 dicembre 1990 essa ha venduto il suolo a questa stessa persona per la somma di 61 905 DEM, senza menzione dell'IVA.

18 Nella sua dichiarazione annuale dell'IVA per il 1990, la signora Breitsohl ha dichiarato, a titolo delle suo operazioni imponibili, 43 859 DEM provenienti dalla vendita delle frazioni di fabbricato e, a titolo degli importi deducibili, 13 900,11 DEM corrispondenti agli onorari del notaio e del consulente fiscale, nonché alle detrazioni dei lavori di costruzione. Ne é risultata un'eccedenza di

7 759,90 DEM a suo favore. Nelle sue dichiarazioni fiscali provvisorie, la signora Breitsohl non aveva fatto valere questi importi.

19 Nel suo avviso d'imposta del 15 luglio 1992 relativo al 1990, il Finanzamt di Goslar ha ammesso solo un importo deducibile di 95,20 DM per il motivo che le prestazioni di cui trattasi erano state utilizzate per effettuare una cessione di beni immobili esentata. L'IVA dovuta è stata allora fissata a 6 045 DEM.

20 Il 14 agosto 1992 la signora Breitsohl ha presentato un reclamo contro questo avviso d'imposta. Con decisione 11 gennaio 1995 il Finanzamt ha ritenuto che la signora Breitsohl non avesse acquisito la qualità di imprenditore poiché non aveva effettuato operazioni aventi un carattere permanente e non aveva quindi il diritto di operare deduzione. Per contro esso ha ritenuto che la signora Breitsohl è debitrice dell'imposta chiaramente menzionata nella fattura relativa alla vendita delle costruzioni ad un terzo, ossia un importo di 6 140,35 DEM.

21 Il 13 febbraio 1995 la signora Breitsohl ha presentato un ricorso contro queste decisioni dinanzi al Niedersächsiches Finanzgericht. Con sentenza 5 dicembre 1996, questo giudice ha accolto essenzialmente il ricorso. Facendo riferimento alla sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO (Racc. pag. I-857), il Finanzgericht ha dichiarato che l'attività imprenditoriale era iniziata fin dagli atti preparatori effettuati dalla signora Breitsohl e quest'ultima aveva quindi il diritto di dedurre gli importi dell'IVA corrispondente alle fatture dell'impresa edile. Esso ha ritenuto inoltre che la signora aveva potuto giustamente rinunciare all'esenzione della cessione del bene immobile, limitando alla parte delle costruzioni effettuate questa rinuncia e pertanto escludendo il suolo da quest'ultima. Secondo il Finanzgericht occorreva rifiutare la deduzione dell'imposta solo per gli onorari del notaio relativi all'operazione di vendita del suolo.

22 Il 4 marzo 1997 il Finanzamt di Goslar ha presentato un ricorso per «Revision» (Cassazione) dinanzi al Bundesfinanzhof contro la sentenza del Finanzgericht. Nel suo ricorso il Finanzamt ha fatto valere in sostanza che l'art. 9, n. 1,

dell'UStG non consente di limitare ai soli fabbricati la rinuncia all'esenzione della cessione di un bene immobile. La giurisprudenza recente del Bundesfinanzhof basato sulla giurisprudenza della Corte ammetterebbe che la rinuncia all'esenzione di cui all'art. 9 dell'UStG sia limitata a talune frazioni di edificio, a condizione che la cessione di queste frazioni sia accompagnata dalla cessione delle parti del suolo attiguo. La stessa interpretazione risulterebbe dal combinato disposto della lett. B), sub. g) e lett. C), primo comma, dell'art. 13 della sesta direttiva, le quali menzionano le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, senza introdurre una possibilità di opzione distinta per quanto riguarda i fabbricati, da un lato, ed il suolo, dall'altro.

23 Il Bundesfinanzhof si chiede se i principi enunciati nella sentenza INZO sopra menzionata si applichino solo nei casi in cui l'amministrazione fiscale abbia già riconosciuto, in un avviso di liquidazione, la qualità di soggetto passivo sulla base dell'intento dichiarato dell'imprenditore di effettuare operazioni imponibili o se l'amministrazione debba in ogni caso basare l'imposizione sull'intento di effettuare operazioni imponibili, anche quando è dimostrato, fin dal primo esame del fascicolo, che l'attività economica prevista non viene svolta.

24 Il Bundesfinanzhof rileva innanzi tutto che, se occorresse, conformemente al punto 23 della sentenza INZO, sopramenzionato, richiedere che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che da luogo ad operazioni imponibili debba essere confermata da elementi oggettivi, qualora già risulti, al momento della decisione sul diritto alla deduzione, che le operazioni imponibili progettate non saranno effettivamente eseguite, l'amministrazione finanziaria dovrebbe trattare sul piano fiscale pure intenzioni come imprese e, eventualmente, prenderle in considerazione nel procedimento di rettifica previsto all'art. 20 della sesta direttiva. Il giudice nazionale si chiede anche se la cessione, nel 1990, del suolo e delle costruzioni iniziate possa ancora, in quanto cessione di un bene d'investimento nel corso del periodo di rettifica, portare ad una rettifica della deduzione alle condizioni previste all'art. 20, n. 3, della sesta direttiva.

25 Il Bundesfinanzhof fa valere poi che, nel diritto tedesco l'esenzione o, eventualmente, l'opzione per l'imposizione devono riguardare gli elementi essenziali del bene immobile, cioè non solo il suolo, ma anche gli elementi

incorporati a quest'ultimo, in particolare i fabbricati. Esso dubita che il diritto comunitario autorizzi, nel caso di una cessione di un suolo edificato, l'opzione a favore dell'imposizione per i soli fabbricati. Esso fa presente al riguardo che, conformemente al combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. c) e degli allegati G, punto 1, lett. b) e f), punto 16, della sesta direttiva, gli Stati membri possono, in via transitoria, concedere ai soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione delle cessioni di fabbricati e di terreni. Poiché il legislatore tedesco non ha escluso la cessione di beni immobili edificati dall'esenzione, sarebbe così possibile rinunciare all'esenzione.

26 In base alle disposizioni della sesta direttiva ed alla giurisprudenza della Corte, i fabbricati o frazioni di fabbricati ed il suolo attiguo costituirebbero globalmente oggetto di una cessione. In conformità alla sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775, punto 21), il regime di imposizione di un immobile edificato potrebbe essere diverso a seconda che sia o meno destinato all'impresa, il che consentirebbe al soggetto passivo di optare per l'imposizione per quanto riguarda la parte dell'immobile utilizzata dall'impresa e di non esercitare una tale opzione per la parte destinata ad uso privato. La ripartizione tra queste due parti dovrebbe essere effettuata sulla base delle proporzioni di uso professionale e di uso privato durante l'anno di acquisto e non in base alla ripartizione geografica. Infatti, una ripartizione sulla base di una divisione geografica accertata del bene immobile edificato potrebbe dar luogo a una doppia imposizione in caso di modifica dell'uso dello spazio.

27 Il Bundesfinanzhof rileva infine che, nella presente causa, una imposizione in eccesso potrebbe derivare dal trattamento globale del suolo e dei fabbricati edificati su di esso, dato che il terreno non edificato è stato acquistato in regime di esenzione e vi sono state incorporate prestazioni di costruzione assoggettate all'IVA. Infatti o la cessione del terreno edificato è esonerata nel suo insieme e non vi potrebbe essere diritto a deduzione, anche per i lavori di edilizia, in quanto questi ultimi non sono stati effettuati per le necessità di operazioni assoggettate ad imposta, o la cessione del terreno edificato costituisce oggetto di una rinuncia all'esenzione nel suo insieme e la signora Breitsohl beneficierebbe della deduzione per quanto riguarda i lavori di edilizia ma sarebbe debitrice dell'IVA sull'insieme della cessione, mentre essa non ha potuto dedurre alcuna imposta all'atto dell'acquisto del terreno non edificato.

28 In tale situazione, nutrendo dubbi sull'interpretazione che occorre dare alle disposizioni della sesta direttiva che si applicano alla controversia ad essa sottoposta, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO), anche le prime spese di investimento effettuate a fini imprenditoriali possono essere considerate attività economiche ai sensi dell'art. 4 della direttiva 77/388/CEE. Le autorità competenti devono tenere in considerazione, in questo contesto, il progetto dell'imprenditore. La qualifica di soggetto passivo così riconosciuta non può, in via di principio, venire revocata in un momento successivo a seconda del verificarsi o meno di determinati eventi (principio della certezza del diritto). Ciò vale anche per la deduzione degli acconti d'imposta dagli investimenti.

Se, in base a tali principi, debba essere riconosciuto il diritto alla deduzione degli acconti d'imposta (art. 17 della direttiva 77/388/CEE) dai c.d. investimenti di avviamento, in base all'intenzione di intraprendere attività economiche che conducono a operazioni imponibili, anche nel caso in cui all'amministrazione finanziaria sia già noto, dal primo avviso di accertamento, che la progettata attività economica che conduce ad operazioni imponibili non è stata effettivamente intrapresa.

In caso di soluzione affermativa alla prima questione:

2) Se, in caso di cessione di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo ad essi attiguo, possa limitarsi ai soli fabbricati o frazioni di fabbricati la facoltà di optare per l'imposizione».

Sulla prima questione

29 Con la prima questione il giudice nazionale chiede in sostanza se gli artt. 4 e 17 della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che il diritto a dedurre l'IVA versata sulle operazioni effettuate al fine della realizzazione di un progetto di attività economica sussista anche allorché l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata.

30 I governi tedesco ed ellenico fanno valere che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto sui quali si basa la sentenza INZO sopra menzionata non si applicano alla causa principale. Infatti, in quest'ultima e contrariamente alla causa che ha dato luogo a tale sentenza, l'amministrazione fiscale non aveva ancora riconosciuto la qualità di soggetto passivo della signora Breitsohl quando questa ha presentato la sua dichiarazione a titolo dell'IVA. La signora Breitsohl non potrebbe pertanto far valere la tutela del legittimo affidamento ed avvalersi della convinzione che essa aveva di poter dedurre l'IVA.

31 Questi governi aggiungono che il principio della neutralità dell'IVA non sarebbe violato nella causa a qua poiché la signora Breitsohl non ha realizzato attività economiche assoggettate ad imposta e la sua qualità di soggetto passivo non è stata riconosciuta.

32 Il governo tedesco fa presente che, in conformità agli artt. 4, n. 1, e 17, n. 2, della sesta direttiva, un soggetto passivo ha diritto alla deduzione dell'IVA solo se i beni e servizi sui quali quest'ultima è stata versata vengono utilizzati per realizzare operazioni assoggettate ad imposta. Pertanto, una decisione definitiva circa il diritto a deduzione potrebbe essere adottata solo allorché sono conosciute le operazioni per le quali tali beni e servizi sono stati effettivamente utilizzati. Atti preparatori conferirebbero a colui che li compie solo una qualità di imprenditore e un diritto a deduzione provvisori, subordinati alla condizione sospensiva della realizzazione di operazioni assoggettate all'imposta. Se tali operazioni non

succedono agli atti preparatori e non possono più essere previste, l'amministrazione fiscale dovrebbe rifiutare subito sia la qualità di imprenditore sia la deduzione dell'IVA.

33 Il governo tedesco sostiene che, se la sola intenzione di un «imprenditore» di effettuare operazioni assoggettate ad imposta gli conferisse il diritto di essere riconosciuto come un soggetto passivo e, di conseguenza, un diritto a deduzione, l'amministrazione fiscale dovrebbe pronunciarsi sulla base di una dichiarazione di intenti puramente soggettiva e non sul fondamento di dati effettivi obiettivamente controllabili. Una tale situazione costituirebbe un incentivo diretto all'abuso.

34 A tal riguardo, occorre ricordare che chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi, conformemente agli artt. 17 e ss. della sesta direttiva, il diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o pagata sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa (sentenze 15 gennaio 1998, causa C-37/85, Ghent Coal Terminal, Racc. pag. I-1, punto 17, e 21 marzo 2000, cause C-110/98 - C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 47).

35 Occorre rilevare che è l'acquisto di beni od servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della deduzione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 17 della sesta direttiva e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, le quali devono essere effettuate alle condizioni previste all'art. 20 di tale direttiva (sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennarts, Racc. pag. I-3795, punto 15).

36 Quest'interpretazione è confermata dalla formulazione dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, in base al quale il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. Ai sensi dell'art. 10, n. 2, di questa direttiva, questo avviene all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi al soggetto passivo che ha diritto a deduzione.

37 Inoltre, qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva sarebbe incompatibile con il principio di neutralità dell'IVA in quanto porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'art. 17, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese d'investimento effettuate prima dell'effettivo esercizio dell'impresa e quelle effettuate durante il detto esercizio (sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 23; INZO, sopra menzionata, punto 16, e Gabalfrisa e a., sopra menzionata, punto 45).

38 La nascita del diritto a deduzione dell'IVA versata sulle prime spese d'investimento non è quindi affatto subordinata ad un riconoscimento formale della qualità di soggetto passivo da parte dell'Amministrazione fiscale. Questo riconoscimento ha per effetto solo che una tale qualità, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata con effetto retroattivo al soggetto passivo, al di fuori di situazioni fraudolenti o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

39 Per quanto riguarda il rischio di abusi fatto valere dal governo tedesco, occorre ricordare che l'art. 4 della sesta direttiva non osta a che l'amministrazione finanziaria esiga che la dichiarata intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi. In tale contesto occorre sottolineare che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolenti o abusive in cui, ad esempio, quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso

delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (sentenze sopra citate Rompelmann, punto 24, INZO, punti 23 e 24, e Gabalfrisa e a., punto 46).

40 Alla luce di queste considerazioni, spetta al giudice nazionale verificare se, tenuto conto delle circostanze della causa a qua ed in particolare dello stato di avanzamento dei lavori di costruzione alla metà di maggio 1990, la dichiarazione dell'intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni assoggettate ad imposta sia stata fatta in buona fede e sia confermata da elementi oggettivi.

41 In assenza di circostanze fraudolente o abusive e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste all'art. 20 della sesta direttiva, il principio di neutralità dell'IVA richiede, come è stato indicato al punto 36 della presente sentenza, che il diritto a deduzione, una volta sorto, rimane acquisito anche quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata.

42 Occorre pertanto risolvere la prima questione nel senso che gli artt. 4 e 17 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che il diritto di dedurre l'IVA versata sulle operazioni effettuate al fine della realizzazione di un progetto di attività economica sussiste anche quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata.

Sulla seconda questione

43 Con la seconda questione il giudice nazionale chiede in sostanza se l'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'opzione a

favore dell'imposizione esercitata all'atto della cessione di fabbricati o di frazione di fabbricato e del suolo attiguo debba riguardare, in maniera indissociabile, i fabbricati o frazioni di fabbricato ed il suo attiguo o se essa possa essere limitata ai fabbricati o frazioni di fabbricato.

44 Il governo tedesco fa valere che la Repubblica federale di Germania ha fatto uso della facoltà che l'art. 13, C, della sesta direttiva le conferisce concedendo ai suoi contribuenti il diritto di optare per l'assoggettamento all'IVA in caso di cessione di edifici e del suolo attiguo.

45 Questo governo ritiene che, poiché l'art. 13, C, della sesta direttiva consente esplicitamente agli Stati membri di limitare la portata del diritto di opzione e di determinare le modalità del suo esercizio, la questione se il soggetto passivo possa esercitare il suo diritto di opzione unicamente per i fabbricati, ad esclusione del suolo attiguo, è una questione che rientra nel diritto nazionale. Tale disposizione non si opporrebbe né ad una normativa nazionale che autorizza l'esercizio del diritto di opzioni unicamente per i fabbricati o unicamente per il suolo, né ad una normativa nazionale che impone l'esercizio del diritto di opzione per la totalità del suolo edificato.

46 Occorre constatare innanzi tutto che, nella causa a qua, trattandosi di una cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo effettuato «anteriormente alla prima occupazione» come prevista all'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, l'esenzione concessa dal diritto tedesco non può

essere basata sull'art. 13, B, lett. g), della sesta direttiva né, pertanto, il diritto di optare per l'imposizione sull'art. 13, C, di tale direttiva.

47 Come sostengono il giudice nazionale e la Commissione, l'esenzione e il diritto di opzione concessi dalle disposizioni dell'UStG di cui trattasi nella causa a qua sono fondati sul combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e c), della sesta direttiva e dei suoi allegati F, punto 16, e G, punto 1, lett. b), i quali autorizzano gli Stati membri, nel corso del periodo transitorio che non si è ancora esaurito, a continuare ad esentare la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo effettuata anteriormente alla prima occupazione nonché a concedere ai soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione di una tale cessione.

48 Occorre rilevare poi che, salva la facoltà che l'art. 4, n. 3, lett. a), prima frase della sesta direttiva conferisce agli Stati membri di definire le espressioni «suolo attiguo», la nozione di «cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» non può essere definita facendo riferimento al diritto nazionale che si applica alla causa a qua, tenuto conto della finalità della sesta direttiva, la quale mira a determinare in maniera uniforme e secondo norme comunitarie la base imponibile dell'IVA. Una tale nozione, che contribuisce a determinare le persone che possono essere considerate dagli Stati membri come soggetti passivi in forza dell'art. 4, n. 3, lett. a) di questa direttiva, deve pertanto essere interpretata in maniera uniforme in tutti gli Stati membri.

49 Occorre constatare a tal riguardo che l'art. 4, n. 3, della sesta direttiva distingue da un lato la cessione di terreni edificabili, descritti come «i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri» e, dall'altro, la cessione di fabbricati o di frazione di fabbricato e del suolo attiguo effettuata anteriormente alla prima

occupazione, in quanto qualsiasi costruzione incorporata al suolo è considerata come un fabbricato in base a questa disposizione.

50 Da questa distinzione nonché dalla formulazione dell'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, la quale riguarda «la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» risulta che, ai fini dell'IVA, i fabbricati o frazione di fabbricati e del suolo attiguo non possono essere dissociati.

51 Alla luce di queste considerazioni, l'esenzione e il diritto di opzione di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), e c), della sesta direttiva considerato unitamente ai suoi allegati F, punto 16, e G, punto 1, lett. b), devono riguardare, in maniera indissociabile, i fabbricati o frazioni di fabbricato ed il suolo attiguo.

52 Pertanto un soggetto che cede fabbricati ed il suolo attiguo può o avvalersi dell'esenzione dall'IVA per fabbricati ed il suolo attiguo considerati globalmente oppure optare per l'imposizione del tutto. Nella prima ipotesi, la convenuta nella causa principale dovrebbe procedere alla rettifica delle sue deduzioni ai sensi dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva. Nella seconda ipotesi, essa potrebbe dedurre l'IVA relativa ai lavori di costruzione per i quali ha fatto valere il suo diritto a deduzione, ma dovrebbe, in compenso, assoggettare a tale imposta anche la somma ottenuta per la vendita del suolo.

53 Certo, l'impossibilità di dissociare i fabbricati ed il suolo attiguo per quanto riguarda l'esenzione o l'esercizio del diritto di opzione per l'imposizione può comportare un rischio di imposizione in eccesso di questi elementi, così come fa valere giustamente il giudice nazionale. Tuttavia, come rileva l'avvocato generale ai paragrafi 107 e 108 delle sue conclusioni, un tale rischio è inerente a un

sistema, quale quello istituito in via transitoria dall'art. 28, n. 3, lett. b), e c), della sesta direttiva, in cui esenzioni dall'IVA sono autorizzate in una fase precedente a quella del consumatore finale, ed è limitato al periodo transitorio, alla scadenza del quale gli Stati membri dovranno cessare di esonerare le cessioni di fabbricati o frazioni di fabbricato e del suolo attiguo.

54 Inoltre, poiché, come risulta dall'ordinanza di rinvio e a differenza della situazione analizzata al punto 21 della sentenza Armbrecht, sopra menzionata, le frazioni di fabbricato ed il suolo attiguo di cui trattasi nella causa a qua erano destinati ad essere utilizzati per fini professionali, non occorre operare, per quanto riguarda il diritto di opzione, una ripartizione tra la parte dei fabbricati o frazione di fabbricato e del suolo attiguo destinata all'esercizio dell'attività professionale e quella riservata all'uso privato del soggetto passivo.

55 Alla luce di queste considerazioni occorre risolvere la seconda questione nel senso che l'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'opzione a favore dell'imposizione esercitata all'atto della cessione di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo attiguo deve riguardare in maniera indissociabile i fabbricati o frazioni di fabbricato e del suolo attiguo.

Sulle spese

56 Le spese sostenute dai governi tedesco ed ellenico, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 27 agosto 1998, dichiara:

1) Gli artt. 4 e 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme devono essere interpretati nel senso che il diritto a dedurre l'imposta sul valore aggiunto versata sulle operazioni effettuate al fine della realizzazione di un progetto di attività economica sussiste anche quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata.

2) L'art. 4, n. 3, lett. a), della direttiva 77/388 deve essere interpretata nel senso che l'opzione a favore dell'imposizione esercitata all'atto della cessione di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo attiguo deve riguardare, in maniera indissociabile, i fabbricati o frazioni di fabbricato ed il suolo attiguo.

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 giugno 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

J.C. Moitinho de Almeida