SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
29 aprile 1999 *

Nel procedimento C-136/97,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Regno Unito), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Norbury Development Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), 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 combinato disposto con l'allegato F, punto 16, di tale direttiva,

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai signori G. Hirsch (relatore), presidente di sezione, G. F. Mancini e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo del Regno Unito, dalla signora Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità d'agente, assistita dal signor Kenneth Parker, QC;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Peter Oliver, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Norbury Developments Ltd, rappresentata dal signor Julian Ghosh, barrister, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla signora Stephanie Ridley, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistita dal signor Kenneth Parker, e della Commissione, rappresentata dal signor Peter Oliver, all'udienza dell'11 giugno 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 luglio 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 2 aprile 1997, pervenuta in cancelleria il 14 aprile successivo, il VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), in combinato disposto con l'allegato F, punto 16, di tale direttiva.

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Norbury Developments Ltd (in prosieguo: la «Norbury») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners») competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, riguardo ad una decisione di questi ultimi che rifiutano di ammettere la deducibilità dell'IVA che la Norbury ha pagato a monte dell'acquisto di un terreno.

La normativa comunitaria

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

«3. 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;

(...)».

4 L'allegato F della sesta direttiva, dal titolo «Elenco delle operazioni di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera b», menziona, al punto 16, «cessioni di edifici e di terreni, di cui all'articolo 4, paragrafo 3».

5 Ai sensi dell'allegato G, intitolato «Diritto d'opzione», della sesta direttiva:

«1. Il diritto d'opzione di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera c) può essere accordato:

(...)

b) se si tratta di operazioni considerate nell'allegato F (...)».

6 L'art. 4, n. 3, punto B, della sesta direttiva prevede che «(...) si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

L'art. 13, lett. b), della sesta direttiva, dal titolo «Altre esenzioni», stabilisce che gli Stati membri esentano «h) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera b)».

La normativa nazionale

7 Al momento dell'adozione della sesta direttiva, l'allegato 5, prima categoria, del Finance Act 1972 esonerava dall'IVA le vendite d'immobili, anche se tale esenzione prevedeva un certo numero di eccezioni. All'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, la detta esenzione e le corrispondenti eccezioni erano previste dal Value Added Tax Act 1983 (legge sull'IVA, in prosieguo: il «VATA 1983»), nella versione che risulta dal Finance Act 1989 che ha ridotto l'ambito dell'esenzione introdu-

cendo un più elevato numero di eccezioni rispetto a quest'ultima e la facoltà di optare per la tassazione in determinati casi.

Fatti del procedimento principale

8 La Norbury ha acquistato dalla Rivermead Homes Ltd un terreno, in località Chesterton, per il quale aveva ottenuto un permesso di costruire e che essa ha rivenduto alla John Kottler Ltd. Queste due operazioni sono state effettuate il 29 aprile 1994.

9 La vendita del detto terreno costituiva una cessione esente dall'IVA in forza del VATA 1983. Tuttavia, secondo le disposizioni di quest'ultimo, la Rivermead Homes Ltd ha scelto di rinunciare all'esenzione e di fatturare l'IVA sulla vendita del detto terreno, mentre non è stata fatturata l'IVA in occasione della vendita tra la Norbury e la John Kottler Ltd. Il 12 settembre 1994, i Commissioners hanno valutato in 12 443 UKL l'IVA dovuta dalla Norbury, corrispondente all'imposta fatturata a monte sul prezzo d'acquisto del terreno. In forza dell'allegato 6 A, nn. 2 e 3, del VATA 1983, è pacifico che la Norbury non poteva esercitare retroattivamente l'opzione che le permettesse di rinunciare all'esenzione dell'operazione di vendita alla John Kottler Ltd.

10 Tuttavia la Norbury sostiene che, poiché le disposizioni della sesta direttiva avevano effetto diretto, la detta vendita costituiva un'operazione imponibile ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva, e che perciò essa poteva dedurre l'imposta pagata a monte.

11 Per contro, i Commissioners sostengono che le disposizioni pertinenti della normativa nazionale sono conformi all'art. 28, n. 3, lett. b), in combinato disposto con l'allegato F, punto 16, di tale direttiva, cosicché esse rimanevano applicabili alla data della detta operazione.

12 Il Vat and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, adito per tale controversia, si è pronunciato nel senso che, dal 1977, l'ambito dell'esenzione dell'IVA nel Regno Unito non si era esteso, ma che, al contrario, era stato ridotto con l'introduzione di un maggior numero di eccezioni. Pertanto la questione è se tale restrizione osti all'applicazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Di conseguenza il detto giudice a quo ha deciso di sospendere il giudizio ponendo alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, in ipotesi di cessione di un terreno non edificato, ma dichiarato legalmente edificabile al momento della cessione in seguito a concessione rilasciata ai sensi della legge dello Stato membro, e che questo Collegio ha quindi accertato essere edificabile, il Regno Unito possa considerare tale operazione esente, sulla scorta dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Ciò, in particolare, nonostante il fatto che:

a) l'assoggettamento ad imposta delle cessioni di terreni, ivi compresi i terreni insindacabilmente accertati come edificabili, sia stato modificato dalla data di attuazione nel Regno Unito della sesta direttiva, 17 maggio 1977, segnatamente dalla data di entrata in vigore del Finance Act 1989, che ha introdotto la possibilità di optare per la rinuncia all'esenzione dall'IVA relativamente ad alcune di queste cessioni; e

b) l'assoggettamento ad imposta delle cessioni di terreni accertati come edificabili sia stato modificato a decorrere dalla data di attuazione nel Regno Unito della sesta direttiva, 17 maggio 1977, segnatamente dalla data di entrata in vigore del Finance Act 1989, che ha prescritto che alcune di queste cessioni, precedentemente considerate operazioni esenti, fossero ordinariamente tassate come opere di edilizia civile,

e tenuto conto del fatto che la cessione di cui trattasi sarebbe stata considerata operazione esente, in forza della voce 1, gruppo 1, dell'allegato 5 del Finance Act 1972, ove essa avesse avuto luogo anteriormente al 17 maggio 1977».

Sulla questione pregiudiziale

13 In via preliminare occorre rilevare che il giudice a quo ha qualificato il terreno venduto dalla Norbury come terreno edificabile ai sensi dell'art. 4, n. 3, della sesta direttiva. Poiché in forza di tale disposizione spetta agli Stati membri definire la nozione di terreno edificabile, la Corte è vincolata alla valutazione del giudice a quo su tale punto, senza che occorra considerare che tale definizione manca nella normativa del Regno Unito.

14 La Norbury sostiene anzitutto che la finalità delle disposizioni transitorie previste dall'art. 28, n. 3, è di «congelare» alla data d'adozione di quest'ultima, vale a dire il 17 maggio 1977, le esenzioni elencate nell'allegato F. Secondo la stessa formulazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), il Regno Unito avrebbe diritto di continuare ad esentare le cessioni di terreni edificabili solo se fossero mantenute le condizioni esistenti al 17 maggio 1977.

15 Ebbene, secondo la Norbury, istituendo la facoltà di rinunciare all'esenzione per le cessioni di terreno edificabile, il Regno Unito ha modificato le condizioni che gli avrebbero permesso di mantenere le esenzioni iniziali.

16 A questo proposito, è sufficiente rilevare che l'art. 28, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'allegato G di tale direttiva, consente esplicitamente agli Stati membri — come ha fatto il Regno Unito — di accordare ai contribuenti il diritto di opzione per la tassazione per quanto riguarda le operazioni esentate ai sensi dell'allegato F.

17 Inoltre, la Norbury sostiene che l'esenzione prevista in via transitoria dall'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva non può più essere applicata poiché il regime d'imposizione delle cessioni di terreni edificabili ha subito modifiche fondamentali che risultano dall'adozione del Finance Act 1989, in forza del quale alcune di tali cessioni non sono più esentate. A questo proposito essa fa riferimento in particolare alla sentenza 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5437).

18 È pur vero che la Corte ha rilevato, al punto 17 della citata sentenza Commissione/Germania, che il mantenimento di esenzioni parziali non espressamente previste dalle disposizioni transitorie di cui all'art. 28, n. 3, della sesta direttiva non può essere ammesso, essendo in contrasto col principio della certezza del diritto. Tuttavia, occorre tener conto del fatto che la detta sentenza è stata emessa in occasione di una trasposizione non corretta da parte di uno Stato membro dell'art. 26 della sesta direttiva, riguardante il regime specifico e complesso delle agenzie di viaggio e, più in particolare, dell'applicabilità delle disposizioni transitorie di cui ai punti 17 e 27 dell'allegato F. La citata sentenza Commissione/Germania è pertanto intervenuta in circostanze di fatto e di diritto assolutamente diverse da quelle della causa principale e, di conseguenza, la Norbury non può richiamarle opportunamente a sostegno della sua argomentazione.

19 Infatti, nella causa principale, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), in combinato disposto con l'allegato F, punto 16, della sesta direttiva, il Regno Unito è autorizzato a continuare ad esentare le cessioni di beni immobili tranne alcune eccezioni al mantenimento delle esenzioni contenute in un elenco che figura all'allegato 5, prima categoria, del Finance Act 1972, al quale l'allegato 6, prima categoria, del VATA 1983, nella versione che risulta dal Finance Act 1989, ne ha aggiunte alcune altre. Tali modifiche, come il giudice a quo ha rilevato, non hanno esteso l'ambito dell'esenzione, ma, al contrario, l'hanno ridotto. Pertanto esse non sono intervenute in violazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), il quale, sebbene osti all'introduzione di ulteriori esenzioni o all'estensione della portata delle esenzioni esistenti successivamente alla

data d'entrata in vigore della sesta direttiva, non osta alla riduzione di queste ultime dal momento che la loro abrogazione costituisce lo scopo dell'art. 28, n. 4, della sesta direttiva.

20 A questo proposito una interpretazione restrittiva dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, secondo la quale uno Stato membro, sebbene possa mantenere una esenzione esistente, non può abrogarla, anche soltanto in parte, senza che si abroghino allo stesso tempo tutte le altre esenzioni, sarebbe contraria al detto scopo. Inoltre, come l'avvocato generale ha rilevato al punto 31 delle sue conclusioni, tale interpretazione avrebbe effetti nefasti per l'applicazione uniforme della sesta direttiva. Infatti, uno Stato membro potrebbe vedersi costretto a mantenere tutte le esenzioni esistenti alla data dell'attuazione della sesta direttiva, sebbene ritenga al tempo stesso possibile, adeguato e auspicabile attuare progressivamente il regime previsto da quest'ultima nel settore considerato.

21 Pertanto, occorre rispondere alla questione posta che, per quanto riguarda la cessione di un terreno edificabile, uno Stato membro può esentare tale cessione ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), in combinato disposto con l'allegato F, punto 16, della sesta direttiva, nonostante il fatto che tale Stato, da un lato, abbia introdotto dopo l'attuazione di tale direttiva la possibilità di rinunciare all'esenzione dell'IVA per tali cessioni e, dall'altro, abbia ridotto la portata sostanziale dell'esenzione applicabile a queste ultime cosicché talune cessioni precedentemente esentate sono ormai assoggettate all'IVA.

Sulle spese

22 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e 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 (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, con ordinanza 2 aprile 1997, dichiara:

Per quanto riguarda la cessione di un terreno edificabile, uno Stato membro può esentare tale cessione ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), in combinato disposto con l'allegato F, punto 16, 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonostante il fatto che tale Stato, da un lato, abbia introdotto dopo l'attuazione di tale direttiva la possibilità di rinunciare all'esenzione dell'imposta sul valore aggiunto per tali cessioni e, dall'altro, abbia ridotto la portata sostanziale dell'esenzione applicabile a queste ultime cosicché talune cessioni precedentemente esentate sono ormai assoggettate all'imposta sul valore aggiunto.

Hirsch Mancini Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 aprile 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Seconda Sezione

G. Hirsch