CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIR GORDON SLYNN del 15 novembre 1984 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

con due scritture private in data 25 novembre 1978 i coniugi Rompelman acquistavano due unità immobiliari in un edificio in costruzione, con diritto di enfiteusi sul suolo attiguo. L'unità acquistata dal sig. Rompelman e quella acquistata da sua moglie erano contrassegnate col n. 100 e, rispettivamente, col n. 99. In entrambi i casi il diritto acquistato era descritto come « futuro diritto di comproprietà ». Il pianterreno dell'immobile era destinato a locali per esposizioni o negozi, gli altri piani a locali per abitazione.

In una lettera del 26 giugno 1979, inviata dal procuratore dei coniugi Rompelman all'ispettore delle imposte, si comunicava che dette unità sarebbero state cedute in locazione e che, al momento della redazione dell'atto notarile di trasferimento della proprietà, esse sarebbero state intestate congiuntamente al signore e alla signora Rompelman, di guisa che questi, secondo l'autore della lettera, dovevano essere considerati insieme, ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari, come una sola impresa. L'atto notarile di trasferimento della proprietà veniva stipulato il 31 ottobre 1979. Il 18 ottobre i coniugi Rompelman facevano una dichiarazione congiunta ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari per i primi tre trimestri del 1979, chiedendo il rimborso dell'imposta pagata a monte per un importo di 14 186,46 fiorini. È pacifico che tale imposta a monte era quella dovuta sulla vendita ai coniugi Rompelman. Il prezzo risulta esser stato pagato a rate, in funzione dell'avanzamento dei lavori.

L'ispettore delle imposte respingeva la domanda di rimborso, per il motivo che lo sfruttamento del bene immobile non era ancora iniziato. I Rompelman impugnavano tale decisione negativa dinanzi alla Corte d'appello di Amsterdam. Dal provvedimento di rinvio risulta che, in quel momento, l'immobile era stato ultimato, ma i locali in questione non erano stati ancora ceduti in locazione. La Corte d'appello confermava la decisione dell'ispettore, ritenendo che, secondo la legislazione olandese in materia d'imposta sulla cifra d'affari, i coniugi Rompelman non costituivano un'impresa, poiché è imprenditore soltanto chi esercita indipendentemente un'attività economica; l'esercizio di un'attività economica comprende lo sfruttamento di un bene materiale, cioè la sua effettiva utilizzazione nei rapporti sociali, il che presuppone l'esistenza del bene stesso; poiché nella fattispecie il bene non era ancora esistente (i coniugi Rompelman avevano unicamente un diritto di credito relativo alla futura cessione del diritto di proprietà), gli interessati non costituivano un'impresa. I Rompelman proponevano ricorso per cassazione allo Hoge Raad, in base al motivo che la Corte d'appello era incorsa in errore dichiarando che per « sfruttamento di un bene » si deve intendere l'effettiva utilizzazione di un bene esistente. Lo Hoge Raad ha sottoposto a questa Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se già dal momento in cui una persona acquista un bene futuro con l'intenzione di cederlo a suo tempo in locazione si configuri uno sfruttamento del bene ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della Sesta direttiva comunitaria » (cioè della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/338, GU 1977, L 145, pag. 1).

1 — Traduzione dall'inglese.

L'art. 2 della direttiva dispone, fra l'altro, che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (« IVA ») « 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 ». Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o pagata per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da altri soggetti passivi, nella misura in cui tali beni o servizi sono utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (cfr. art. 17, n. 2). Secondo l'art. 4, n. 1, « soggetto passivo » è « 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 ». Il n. 2 dello stesso articolo ha il seguente tenore: « 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 ».

La questione sottoposta alla Corte mira a stabilire se i coniugi Rompelman potessero essere considerati soggetti passivi, nel momento in cui chiedevano il rimborso, pur non avendo ancora effettuato alcuna operazione soggetta ad imposta, cosicché chiedevano in sostanza di detrarre dall'IVA dovuta per una futura operazione imponibile (locazione delle unità immobiliari acquistate) l'IVA già pagata per la cessione di beni (compravendita di dette unità) che sarebbero stati utilizzati ai fini della futura operazione imponibile.

È incontestato che la cessione dei locali ai coniugi Rompelman era soggetta all'IVA, che l'imposta era esigibile ai sensi dell'art. 10 della direttiva e ch'essa è stata debitamente pagata per detta cessione.

Normalmente, secondo l'art. 13, lett. B, sub b), della direttiva, la locazione di beni immobili è esente dall'IVA; tuttavia, a norma dell'art. 13, lett. C, gli Stati membri possono attribuire ai contribuenti il diritto di optare per l'imposizione. Nei Paesi Bassi, questo diritto di opzione è stato concesso e può essere esercitato congiuntamente dal locatore e dal conduttore. Nel provvedimento di rinvio si parte dal presupposto che, se viene esercitata l'opzione, la locazione deve essere considerata, ai fini della detrazione, come un'operazione soggetta ad imposta e che in un periodo fiscale può essere effettuata la detrazione di imposte a monte che siano divenute esigibili in un altro periodo fiscale. Nessuno dei partecipanti al presente procedimento ha sostenuto il contrario. Benché possa esservi incertezza quanto alle operazioni future, relative alla cessione di beni d'investimento, che saranno soggette ad imposta, deve tuttavia tenersi per fermo che (a) il diritto di effettuare la detrazione sorge quando l'imposta deducibile diventa esigibile, e cioè al momento della cessione dei beni d'investimento (art. 17, n. 1), e (b) il diritto di effettuare la detrazione può essere esercitato, salve le eventuali rettifiche di cui agli artt. 18, n. 4, e 20, se i beni vengono utilizzati ai fini di operazioni soggette ad imposta (artt. 17, n. 2, e 18, n. 2). Per gli immobili, il periodo da assumere come base per la rettifica, che è normalmente di cinque anni per i beni d'investimento, può essere portato fino a dieci anni.

I coniugi Rompelman, il cui punto di vista è condiviso dalla Commissione, hanno sostenuto che il procurarsi i mezzi per esercitare un'attività economica (nella fattispecie, l'acquisto dei locali) costituisce il primo atto di esercizio di tale attività e che, pertanto, una persona dev'essere considerata soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, dal momento in cui compie un siffatto atto preparatorio. Anche secondo il governo olandese, lo sfrutta-

mento di un bene ha inizio, in generale, prima della percezione del reddito, e si può ritenere ch'esso cominci dal momento in cui una persona acquista un bene non ancora esistente. Tuttavia, a differenza degli altri partecipanti al procedimento, il governo olandese sostiene che, poiché non necessariamente un atto preparatorio porta allo sfruttamento del bene, dev'essere sufficientemente provato con elementi obiettivi che si avrà effettivamente tale sfruttamento. La dichiarata intenzione dell'interessato non è sufficiente.

Ai fini della direttiva, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente « una delle attività economiche di cui al paragrafo 2 (dell'art. 4), indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività ». Tali attività non si limitano, a mio avviso, a quelle definite negli artt. 5 e 6 della direttiva.

L'acquisto di un bene immobile è, secondo me, « un'attività economica ». Si tratta quindi di stabilire se essa sia contemplata dall'art. 4, n. 2. Ritengo che, se e in quanto la cessione del diritto di uso dei locali non costituisca un trasferimento del potere di disporne come proprietario ai sensi dell'art. 5, la locazione di immobili va qualificata, ai fini della direttiva, come prestazione di servizi. Chi acquista un immobile per cederlo in locazione svolge, a mio avviso, un'attività di prestatore di servizi, ai sensi della prima frase dell'art. 4, n. 2. Non penso che questa frase escluda gli atti preparatori rispetto alla vera e propria prestazione di servizi. Essa si riferisce a « tutte le attività ... di prestatore di servizi », e l'acquisto di un bene immobile ai fini della locazione costituisce, a mio parere, una siffatta attività. Nonostante l'uso della parola « also » nella versione inglese e del suo equivalente « auch » nella versione tedesca (letteralmente « anche »), interpreto la seconda frase dell'art. 4, n. 2, nel senso ch'essa indica a titolo esemplificativo una delle attività contemplate dalla prima frase, non già un'ulteriore attività. Secondo le versioni olandese e danese, le operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale sono comprese « fra l'altro » nelle « attività economiche », e le versioni francese ed italiana, in cui vengono usate le espressioni « notamment » e « in particolare », mi sembrano confermare il mio punto di vista. In ogni caso, non corrisponderebbe al senso naturale delle parole il considerare l'acquisto di un bene come « sfruttamento » del bene stesso. È il successivo uso che se ne fa, come nella fattispecie la locazione, che costituisce lo sfruttamento, o utilizzazione, del bene.

Pertanto, l'acquisto di un bene destinato ad essere usato per la prestazione di servizi è un'attività economica contemplata dall'art. 4, n. 2, anche se ad essa si riferisce la prima frase di questa disposizione, e non la seconda (come postulato nella questione pregiudiziale). Chi eserciti in modo indipendente una siffatta attività è soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1.

A mio avviso, il governo olandese ha certamente ragione quando sostiene che devono esistere prove quanto al fatto che il bene acquistato sarà usato per la prestazione di servizi. In altri termini, dev'essere provato che quello che si afferma essere un atto preparatorio per una futura attività economica « prepari » effettivamente tale attività. Il semplice acquisto di un bene immobile non è di per sè un atto preparatorio, poiché l'immobile può essere stato acquistato, ad esempio, a scopo di abitazione e non per la locazione o per altre attività economiche.

Ora, stabilire se l'acquisto costituisca un atto preparatorio è puramente una questione di prova e, a mio avviso, la dichiarazione di volontà dell'acquirente, se accettata, può essere una prova sufficiente. Il fatto ch'essa venga accettata può dipendere dalle caratteristiche del progetto e dall'idoneità del bene acquistato all'uso cui si dichiara di destinarlo. Nella fattispecie, sembra che le unità immobiliari di cui trattasi siano state progettate e acquistate per servire come locali per esposizioni.

Ritengo perciò che la questione pregiudiziale dovrebbe essere risolta nel seguente modo:

« Le attività economiche contemplate dall'art. 4, n. 2, della direttiva n. 77/388 comprendono la stipulazione di un contratto per l'acquisto di un bene immobile ancora da costruire, purché sia sufficientemente provato che l'immobile sarà usato per attività di produzione, di commercio o di prestazione di servizi. In tale contesto, la locazione di un immobile costituisce una prestazione di servizi .»

Spetta al giudice a quo decidere sulle spese delle parti nella causa principale. Non vi è luogo a statuire sulle spese della Commissione e del governo olandese.