registro, qualora questi non abbiano tali caratteristiche.

Ne consegue che il suddetto articolo deve essere interpretato nel senso che esso non vieta l'introduzione o il mantenimento in vigore di un'imposta nazionale quali le imposte di registro istituite in Francia e riscosse sull'acquisto di terreni edificabili, in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro il termine fissato dalla normativa vigente. Infatti, dette imposte di registro non costituiscono un'imposta generale; non si applicano alle varie fasi di un processo di produzione e di distribuzione poiché sono riscosse unicamente quando il bene immobile entra nel patrimonio del consumatore finale; non possono essere detratte da diritti aventi stessa natura versati all'atto di trasferimenti immobiliari successivi e la loro riscossione non tiene conto del valore aggiunto, ma si basa su tutto il valore del bene.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nel procedimento C-208/91 *

I — Ambito normativo della causa principale

A — *Le disposizioni nazionali*

1. In diritto francese sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le operazioni che concorrono alla produzione e alla cessione di immobili, a norma dell'art. 257, n. 5, del code général des impôts (in prosieguo: il «CGI»), che precisa:

«1. Sono prese in considerazione in particolare:

le vendite (...) di terreni edificabili, dei beni equiparati a detti terreni dall'art. 691 (...)».

2. Ai sensi dell'art. 691 del CGI:

«I. Sono esenti dall'imposta di pubblicità fondiaria o dall'imposta di registro quando comportano il versamento dell'IVA gli acquisti

1° di terreni senza edifici o con edifici destinati ad essere demoliti;

(...)

* Lingua processuale: il francese.

II. Detta esenzione è subordinata alla condizione:

1° che l'atto di acquisto contenga l'impegno dell'acquirente ad effettuare, entro il termine di quattro anni a decorrere dalla data dell'atto, i lavori necessari, a seconda del caso, per edificare un immobile o un gruppo di immobili, per terminare gli immobili non ultimati o per costruire nuovi locali sopraelevati, purché l'atto precisi il numero, la natura e la destinazione degli immobili la cui costruzione è progettata;

(...)».

3. Con riferimento a detto articolo, l'art. 1840 G ter del CGI dispone:

«In caso di mancata produzione della giustificazione di cui all'art. 691, n. 2, II paragrafo, l'acquirente è tenuto a versare, alla prima richiesta, l'imposta da cui era stato esentato e, inoltre, un diritto supplementare del 6%. Le modalità di applicazione del presente articolo sono fissate con decreto».

4. Infine, l'art. 291, 2° comma, dell'allegato II del CGI precisa:

«Tuttavia, l'imposta sul valore aggiunto riscossa al momento dell'operazione accertata cogli atti considerati è detratta da dette imposte entro il limite del loro importo, a meno che essa non abbia già costituito oggetto di una detrazione in occasione di un nuovo trasferimento dello stesso immobile».

B — *Le disposizioni comunitarie*

5. L'art. 33 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»), dispone:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere d'imposta sulla cifra d'affari».

II — Antefatti e procedimento

6. Il signor Beaulande, ricorrente nella causa principale, acquistava nel gennaio 1980 una casa situata a Nantes, impegnandosi a demolirla e a costruire un immobile ad uso abitativo entro quattro anni.

7. Il signor Beaulande per detta casa chiedeva ed otteneva successivamente tre licenze edilizie, le quali tutte e tre hanno costituito oggetto di una rinuncia volontaria. L'11 settembre 1984 l'amministrazione tributaria respingeva la domanda di proroga del termine per edificare e il 12 novembre 1984 notificava al ricorrente un avviso di rettifica, confermato il 26 febbraio 1985.

8. Il 4 giugno 1986 veniva emanato un avviso di accertamento relativo all'imposta di registro dovuta ai sensi dell'art. 1840 G ter del code général des impôts per l'importo di 221 700 FF, oltre ad un diritto supplementare del 6%, pari a 73 091 FF.

9. Il reclamo del signor Beaulande veniva respinto con provvedimento 2 giugno 1989, notificatogli il 13 luglio dello stesso anno.

10. Con atto 14 settembre 1989 il signor Beaulande citava il direttore dell'ufficio delle imposte della Loire Atlantique per l'annullamento dell'avviso di accertamento 4 giugno 1986, sostenendo, in particolare, che l'imposta di registro presenta natura di imposta sulla cifra d'affari, di modo che la sua coesistenza con l'IVA in occasione di uno stesso trasferimento immobiliare costituisce violazione dell'art. 33 della sesta direttiva.

11. L'ufficio delle imposte francese replicava che non si deve isolare l'art. 33 della sesta direttiva dall'ambito complessivo di questa direttiva. Orbene, l'art. 4, n. 3, lett. b), dispone che gli Stati membri possono considerare soggetta all'IVA la «cessione di un terreno edificabile». Secondo detto ufficio lo Stato francese può pertanto limitare nel tempo l'esigibilità dell'IVA sui terreni edificabili e subordinarla all'impegno dell'acquirente di edificare entro un termine di quattro anni; qualora l'impegno non venga rispettato, sono regolarmente dovute, per le operazioni immobiliari, imposte di registro proporzionali.

12. Il Tribunal de grande instance di Nantes, investito della lite, ha deciso, con sentenza 7 maggio 1991, di invitare la Corte a pronunciarsi in via pregiudiziale sulla seguente questione:

«Se le imposte di registro riscosse sugli acquisti di terreni edificabili in caso di trasgressione dell'impegno a costruire entro il termine prorogabile di quattro anni e proporzionali al valore dell'immobile abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari e siano pertanto incompatibili, tenuto conto delle disposizioni dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio delle Comunità europee 17 maggio 1977, con l'imposta sul valore aggiunto riscossa al momento dell'acquisto».

13. La sentenza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 2 agosto 1991.

14. Conformemente all'art. 20 del Protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte, hanno presentato osservazioni scritte: il signor R. Beaulande, ricorrente nella causa principale, direttamente senza essere rappresentato; il governo francese, rappresentato dai signori P. Pouzoulet e G. de Bergues, in qualità di agenti; e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor J. F. Bühl, consigliere giuridico, in qualità di agente.

III — Riassunto delle osservazioni scritte presentate alla Corte

1. *Il signor Beaulande, ricorrente nella causa principale*, descrive anzitutto la normativa francese nella materia di cui trattasi per

affermare che questa mira a: 1) far rientrare nella sfera di applicazione dell'IVA i terreni edificabili, e 2) a farli uscire retroattivamente da detta sfera d'applicazione se entro il termine di quattro anni un immobile non è stato costruito sul terreno. Egli precisa che in tal caso il regime dell'IVA inizialmente applicato è rimesso in questione e le imposte di registro sono riscosse retroattivamente. Detta normativa porta quindi retroattivamente ad annullare l'imposta iniziale (l'IVA) per sostituirla con le imposte di registro.

Il ricorrente esamina inoltre se la normativa francese sia conforme alla sesta direttiva. Egli osserva, in primo luogo, che l'applicazione rigorosa della direttiva impone di prendere in considerazione una definizione oggettiva del terreno edificabile, e non una definizione condizionata [quella di cui all'art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva]. Secondo il ricorrente la definizione condizionata può portare a rimettere in questione il regime dell'IVA vigente il giorno del fatto generatore (art. 10, nn. 1 e 2).

Il ricorrente effettua, in secondo luogo, un esame critico della giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva, e in particolare delle sentenze 13 luglio 1989, Wisselink, cause riunite 93/88 e 94/88 (Racc. pag. 2671) e 19 marzo 1991, Giant, causa C-109/90 (Racc. pag. I-1385), nelle quali la Corte ha considerato che alcune imposte sulla cifra d'affari, non costituendo imposte generali, non cadevano sotto il divieto sancito dall'art. 33. Orbene, secondo il ricorrente questa concezione è in contrasto con gli obiettivi della prima, della seconda e della sesta direttiva IVA. Egli prosegue che ciò è confermato dal fatto che quando le summenzionate direttive sono state applicate in Francia sono state abolite non meno di quindici imposte sulla cifra d'affari, in particolare le imposte uniche. Conformemente al risultato da raggiungere fissato da dette direttive, si tratta di far sì che l'IVA sia l'unica imposta sul consumo; la realizzazione di tale imposta richiedeva l'abolizione delle tasse speciali indirette.

Secondo il ricorrente, il fatto di considerare attualmente che imposte uniche aventi natura di imposte sulla cifra d'affari siano compatibili con l'IVA porta ad ignorare tutto il lavoro di armonizzazione voluto dal legislatore comunitario, a non rispettare i risultati fissati dalle direttive, a rimettere in questione l'obiettivo di neutralità dell'imposta di consumo e a consentire nuovamente imposte uniche.

In terzo luogo, il ricorrente osserva che l'esame dell'art. 33 fa sorgere una questione fondamentale: se con «diritti e tassi che abbiano il carattere d'imposta sulla cifra d'affari» si intenda soltanto l'IVA; in altri termini, se l'IVA sia l'unica imposta sulla cifra d'affari contemplata dall'art. 33.

Secondo il ricorrente, l'art. 33, poiché si riferisce alle imposte sulla cifra d'affari considerate al plurale [1], prende necessariamente in considerazione imposte diverse dall'IVA. Orbene, dall'interpretazione seguita sinora dalla Corte emerge che detta interpretazione si riferisce soltanto all'IVA o a qualsiasi altra imposta avente la stessa natura dell'IVA.

Il ricorrente ritiene che questa interpretazione tolga qualsiasi portata effettiva all'art. 33. Tuttavia, lo scopo di questo articolo gli sembra chiaro: la libera circolazione nonché le caratteristiche di un mercato

1 — V. la versione dell'art. 33 in lingua francese.

interno implicano che l'IVA sia l'unica imposta generale di consumo gravante sulle merci e sui servizi. Egli sostiene pertanto che qualsiasi altra imposta sulla cifra d'affari che ad essa si aggiunga grava sul prezzo e crea distorsioni economiche che l'art. 33 ha inteso abolire.

Se si ammette che un'imposta sulla cifra d'affari è un'imposta che grava su un'operazione ed è direttamente proporzionale al prezzo di questa operazione, nella fattispecie le imposte di registro accollate retroattivamente al ricorrente hanno innegabilmente, a suo avviso, natura di siffatta tassa.

Il ricorrente considera infine che il fatto di chiedere retroattivamente, per un terreno oggettivamente edificabile, un diritto proporzionale porta ad imporre una tassa cumulativa che presenta le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari, la quale falsa l'obiettivo di neutralità fissato dalla sesta direttiva.

A questo proposito, il ricorrente segnala di aver rivenduto il terreno sotto il regime dell'IVA, imposta che ha effettivamente versato all'Erario. Il pezzo della vendita è stato quindi indirettamente gravato dai summenzionati diritti. L'acquirente, se non avesse costruito, sarebbe stato a sua volta oggetto di un avviso di rettifica avente stessa natura, con detrazione dell'IVA inizialmente sostenuta. Il ricorrente constata che si è così in presenza in ciascuna fase dell'imposta cumulativa, che però le direttive seguenti hanno tentato di abolire perché possa essere raggiunto l'obiettivo della neutralità.

2. Secondo il *governo francese*, dalla lettera stessa dell'art. 33 della sesta direttiva emerge indubbiamente che questa direttiva non esclude a priori il cumulo con l'IVA di imposte nazionali. A questo proposito, esso rileva come la Corte di giustizia abbia espressamente ammesso che, nel suo stato attuale, il diritto comunitario non vieta tali imposte, anche quando la loro riscossione può comportare un cumulo con l'imposta sul valore aggiunto per la stessa operazione (sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt, Racc. pag. 2219).

Al riguardo il governo francese osserva, del resto, che il sistema applicabile in Francia ai terreni edificabili non mira ad effettuare un cumulo sistematico delle imposte di registro con l'IVA poiché i trasferimenti immobiliari riguardanti detti beni in via di principio sono esenti dalle imposte di registro. Solo l'eventuale mancata costruzione da parte dell'acquirente può comportare eccezionalmente tale cumulo, il quale viene neutralizzato, per giunta, dalla presa in considerazione dell'IVA versata e non ancora detratta.

Poiché secondo il governo francese il principio del cumulo non può essere messo in discussione, è decisivo stabilire se l'imposta nazionale di cui trattasi, date le proprie caratteristiche, possa essere considerata imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

Il governo francese osserva che per stabilire se un tributo nazionale costituisca un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, la Corte tenta di accertare in quale misura l'imposta di cui

trattasi possa compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA gravando sul bene considerato in modo analogo all'IVA.

A questo proposito esso rileva che le controverse imposte di registro non costituiscono un'imposta generale, diversamente dall'IVA. Infatti, una delle loro caratteristiche consiste nel fatto di riguardare soltanto fatti giuridici precisamente e limitatamente elencati dalla legge. La loro riscossione può essere soggetta a condizioni, o viceversa la loro esigibilità può essere limitata da talune circostanze. Secondo il governo francese le imposte di registro non mirano quindi a colpire tutte le operazioni economiche.

Esso rileva anche che, diversamente dall'IVA, le imposte di registro non costituiscono imposte sul consumo. A questo proposito esso assume che, se è logico gravare con l'IVA l'acquisto di un bene, anche di natura immobiliare, quando questa operazione si inserisce in un processo economico a sua volta soggetto all'imposta, tale giustificazione non è appunto più valida quando non si può più considerare che il trasferimento si inserisce in una serie di operazioni rientranti nella sfera di applicazione dell'imposta.

Orbene, per l'appunto, l'imposta di registro grava sul trasferimento del terreno solo quando tale bene non può più essere considerato un bene che concorre alla produzione o alla cessione di un immobile; vale a dire un terreno edificabile ai sensi del diritto tributario nazionale.

Secondo il governo francese, le caratteristiche dell'imposta di registro sono quindi le seguenti: si tratta di un imposta sul capitale, che riguarda il patrimonio acquisito, al contrario dell'imposta sul consumo che si riscuote sul patrimonio consumato; essa grava sul bene, indipendentemente dai trasferimenti precedenti e successivi, e su tutto il suo valore in capitale; non è mai detraibile dai diritti aventi stessa natura versati in occasione dei trasferimenti successivi, ed è a carico definitivamente del debitore dell'imposta stabilito dalla legge e non è così trasferita, nonostante il fatto che questi costituisca o meno il consumatore finale, quando il bene entra in un circuito economico soggetto all'IVA.

Il governo francese rileva inoltre che le imposte di registro non costituiscono imposte esattamente proporzionali ai prezzi. Le imposte di registro sono infatti liquidate in base al valore in capitale del bene (art. 666 del CGI). Questa nozione, molto più ampia di quella definita dall'art. 11 della sesta direttiva, che si riferisce unicamente al prezzo, definito come il corrispettivo ottenuto, attesta significativamente la differenza di natura che può esserci tra l'imposta di registro e l'imposta sulla cifra d'affari.

Il governo francese sostiene infine che le imposte di registro sono riscosse contemporaneamente all'IVA, e non in sostituzione di questa, e senza compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

Di conseguenza, il governo francese ritiene che le controverse imposte di registro non costituiscano imposte sulla cifra di affari ai

sensi dell'art. 33 della sesta direttiva. Ciò risulta, del resto, dalla precitata sentenza della Corte 8 luglio 1986, Kerrutt.

Concludendo, il governo francese suggerisce alla Corte di giustizia di dichiarare che l'art. 33 della sesta direttiva va interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento in vigore o all'introduzione di imposte nazionali come le imposte di registro applicate ai trasferimenti di terreni edificabili.

3. La *Commissione* ricorda anzitutto come la Corte di giustizia si sia pronunciata più volte sull'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva. Secondo la Commissione, il divieto imposto agli Stati membri dall'art. 33 della sesta direttiva di mantenere in vigore o di introdurre di propria iniziativa imposte, diritti e tasse aventi natura di imposte sulla cifra d'affari è stato interpretato dalla Corte di giustizia nel senso che esso precisa il principio generale sancito dall'art. 5 del Trattato, secondo il quale gli Stati membri devono garantire l'adempimento degli obblighi stabiliti dal Trattato o risultanti dagli atti delle istituzioni della Comunità.

La Commissione osserva come la Corte nella sua interpretazione dell'art. 33 non utilizzi l'espressione «imposte sulla cifra d'affari» nella sua accezione più ampia, vale a dire quella secondo cui l'imposta calcolata in base al prezzo di un bene o di un servizio costituisce un «imposta sulla cifra di affari». Al contrario, sembra che la Corte abbia limitato la portata del divieto sancito dall'art. 33 della sesta direttiva alle imposte che si applicano a beni e servizi secondo modalità «aventi il carattere di» un'imposta sul valore aggiunto e che per questo motivo ledono il funzionamento del sistema comune dell'imposta sulla cifra d'affari (sentenza 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot, Racc. pag. 3759, punto 16 della motivazione).

A questo proposito la Commissione osserva che, benché il divieto stabilito dall'art. 33 non riguardi tutti i tipi di imposte basate sulla cifra d'affari, l'espressione «aventi il carattere di» dimostra chiaramente che non occorre necessariamente che un'imposta sia identica all'imposta comunitaria per costituire un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33. Secondo la Commissione ciò che è importante è stabilire se essa presenti le caratteristiche del sistema fiscale comune (precitata sentenza Rousseau Wilmot, punto 15 della motivazione).

Basandosi su tale giurisprudenza, la Commissione ritiene che la nozione di «imposte sulla cifra d'affari» ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva debba definirsi alla luce delle caratteristiche del sistema fiscale comune, quali esse sono formulate in particolare nell'art. 2 della prima direttiva IVA, che enuncia i principi comuni dell'imposta comune sul valore aggiunto, vale a dire: si deve trattare di un'imposta generale e l'imposta deve essere esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero delle operazioni avvenute fra il produttore/prestatore di servizi e il consumatore.

La Commissione esamina inoltre le disposizioni della sesta direttiva relative alla cessione di un edificio o alla cessione di un

terreno edificabile. A questo proposito, dopo aver rilevato che una delle caratteristiche dei beni fondiari è costituita dal fatto di essere colpiti, in numerosi Stati membri, da specifiche imposte sui trasferimenti immobiliari, essa fa riferimento alla motivazione della sesta direttiva, in cui si sottolinea che «la tassazione sulle cessioni di edifici nuovi e sui terreni edificabili non dovrebbe tuttavia comportare un appesantimento dell'onore fiscale gravante su queste operazioni. Di conseguenza, occorre che gli Stati membri evitino, per motivi di ordine sociale, di applicare ad alcune di dette operazioni imposte di registro (...)» (motivazione concernente l'art. 5).

La Commissione considera che la normativa francese s'ispira a tale concezione. Essa prevede, secondo le modalità da essa stabilite, l'esenzione dall'imposta di registro, di regola esigibile all'atto della vendita di un edificio destinato ad essere demolito. Tale operazione rientra in tale caso nella sfera di applicazione dell'IVA.

Tale sistema delle imposte è economicamente vantaggiosissimo poiché, diversamente dall'imposta di registro, l'IVA è detraibile. Da un lato, non vi è una parte restante di un'imposta non detraibile e, dall'altro, il soggetto passivo può detrarre immediatamente l'imposta per un'operazione (la costruzione di un immobile) che si realizza in un periodo relativamente lungo.

La Commissione osserva che, per evitare uno sviamento consistente nel dichiarare l'intenzione di costruire al solo scopo di essere esentato dall'imposta fondiaria, la normativa francese dispone che l'acquirente deve costruire entro un termine di quattro anni; altrimenti, viene riscossa una penale del 6%. Ad avviso della Commissione, il cumulo delle imposte in questo caso non è incompatibile con la sesta direttiva poiché la stessa motivazione suggerisce semplicemente di evitare il cumulo delle imposte, senza però porre un obbligo in tal senso.

La Commissione esamina infine se l'imposta di registro francese abbia l'effetto di compromettere il funzionamento del sistema IVA gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'IVA.

A questo proposito, dopo aver ricordato il sistema comune dell'IVA, come è stato interpretato dalla Corte di giustizia in una giurisprudenza costante (v., da ultimo, la precitata sentenza 19 marzo 1991, Giant), la Commissione osserva che le imposte di registro, riscosse sugli acquisti di terreni edificabili in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro un termine di quattro anni, non costituiscono un imposta sulla cifra d'affari, benché siano calcolate in base al valore del terreno. Non si tratta di un'imposta generale sul consumo e tale imposta non riguarda unicamente la plusvalenza realizzata in ciascuna fase.

La Commissione osserva inoltre come lo stesso art. 33 precisi espressamente che le disposizioni della direttiva non ostano al mantenimento in vigore o all'introduzione di «imposte di registro».

La Commissione rileva infine che la Corte si è già pronunciata in senso affermativo sulla compatibilità con l'art. 33 della sesta direttiva di un'imposta simile all'imposta sul trasferimento immobiliare censurata nella fattispecie (summenzionata sentenza 8 luglio 1986, Kerrutt, punto 22 della motivazione).

La Commissione suggerisce pertanto di risolvere la questione pregiudiziale come segue:

«Le imposte di registro riscosse sugli acquisti di terreni edificabili in caso di inosservanza dell'impegno di costruire entro il termine di quattro anni, proporzionali al valore dell'immobile, non hanno natura di imposta sulla cifra di affari e non sono quindi incompatibili, tenuto conto delle disposizioni dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, con l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'atto dell'acquisto».

Diez de Velasco
giudice relatore