SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
4 ottobre 2001 *

Nel procedimento C-326/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 del Trattato CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Stichting «Goed Wonen»

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 5, n. 3, e 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), 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),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. A. La Pergola (relatore), presidente di sezione, M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs
cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capo divisione

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. M.A. Fierstra, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e H.M.H. Speyart, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Stichting «Goed Wonen», rappresentata dal sig. G. Vos, gemachtigde, del governo olandese, rappresentato dal sig. J.S. van den Oosterkamp, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dal sig. W.-

D. Plessing, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. Speyart, all'udienza del 7 dicembre 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 febbraio 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 24 agosto 1999, pervenuta alla Corte il 31 agosto seguente, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi) ha sollevato, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali sull'interpretazione degli artt. 5, n. 3, e 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), 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 Stichting «Goed Wonen», una fondazione olandese, e lo Staatssecretaris van Financiën vertente su un avviso di accertamento emesso dall'ispettore delle imposte e concernente l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dichiarata dalla detta fondazione per il periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 1995.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Il campo di applicazione della sesta direttiva è così definito al suo art. 2:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

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;

2. le importazioni di beni».

4 Al capo V, intitolato «Operazioni imponibili», l'art. 5 della sesta direttiva, intitolato «Cessioni di beni», dispone quanto segue:

«1. Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)

3. Gli Stati membri possono considerare beni materiali:

(...)

b) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;

(...)».

5 Ai sensi dell'art. 6 della sesta direttiva, che figura anch'esso al suo capo V, e che è intitolato «Prestazioni di servizi»:

«1. Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5.

(...)»

6 Al capo X, intitolato «Esenzioni», l'art. 13 della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni all'interno del paese», contiene le seguenti disposizioni, anch'esse pertinenti al procedimento di cui si tratta:

«(...)

B. *Altre esenzioni*

Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione:

1. delle prestazioni d'alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

2. delle locazioni d'aree destinate al parcheggio dei veicoli;

3. delle locazioni d'utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo d'applicazione di tale esenzione;

(...)

C. *Opzioni*

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

a) affitto e locazione di beni immobili;

(...)

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

7 L'art. 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione», al n. 2, lett. a), dispone quanto segue:

«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 dovuta 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».

8 Al capo XV, intitolato «Misure di semplificazione», l'art. 27 della sesta direttiva prevede quanto segue:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

3. La Commissione ne informa gli altri Stati membri entro un mese.

4. La decisione del Consiglio sarà ritenuta acquisita se, entro due mesi dall'informazione di cui al paragrafo 3, né la Commissione né uno Stato membro hanno chiesto che il caso sia esaminato dal Consiglio.

(...)»

La normativa nazionale

9 L'art. 3 del Wet houndende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (legge che sostituisce l'imposta esistente sulla cifra di affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, Stbl. 1968, pag. 329), del 28 giugno 1968, come modificata dal Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (legge recante misure dirette a combattere espedienti giuridici su beni immobili a fini elusivi, Stbl. 1995, pag. 659, in prosieguo: la «legge IVA»), del 18 dicembre 1995, che è entrata in vigore con effetto retroattivo il 31 marzo 1995, mira a trasporre l'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. L'art. 3, n. 2, primo comma, della legge IVA dispone quanto segue:

«Anche la costituzione, il trasferimento, la modifica, la rinuncia o l'estinzione di diritti relativi su un bene immobile, ad eccezione di ipoteche e rendite fondiarie, devono essere considerati come cessioni di beni, tranne nel caso in cui il corrispettivo, maggiorato dell'imposta sulla cifra d'affari, sia inferiore al valore economico di questi diritti. Il valore economico non deve essere inferiore al prezzo di costo del bene immobile cui si riferisce tale diritto, inclusa l'imposta sulla cifra d'affari, che risulterebbe se tale diritto fosse costituito da un terzo indipendente al momento dell'operazione».

10 L'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5 della legge IVA mira ad attuare le disposizioni dell'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a) della sesta direttiva. Esso dispone quanto segue:

«Sono esenti da imposta, alle condizioni che verranno fissate con decreto-legge:

(...)

b) la locazione (incluso l'affitto) di un bene immobile, ad eccezione di:

(...)

5) la locazione di beni immobili, ad eccezione di edifici e parti di edifici usati a fini abitativi, a soggetti che utilizzano tali beni per scopi rispetto ai quali vi sia un diritto di dedurre integralmente o quasi integralmente l'imposta a norma dell'art. 15, a condizione che il locatore e il locatario ne abbiano fatto congiuntamente richiesta all'Ispettore e che essi assolvano le condizioni stabilite con decreto ministeriale; per locazione di beni immobili deve intendersi, tra l'altro, qualsiasi altra forma, diversa dalla cessione, in cui un bene immobile viene messo a disposizione per l'uso».

11 La motivazione della proposta di legge che ha portato alla legge del 18 dicembre 1995 precisa a tal riguardo:

«La normativa relativa all'imposta sulla cifra d'affari applicabile ai beni immobili è utilizzata in maniera crescente in un modo che non era stato previsto dal legislatore. Le imprese esonerate dall'imposta sulla cifra di affari, come gli ospedali, le banche e le compagnie di assicurazione, così come gli enti che non sono imprese, come i comuni, ricorrono — la maggior parte delle volte mediante una fondazione o una società creata ad hoc — a quello che viene qualificato regime opzionale per le locazioni tassate o ai regimi di cessioni di beni immobili tassate (si tratta qui delle opzioni dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva trasposte a livello nazionale). Il risultato è che i beni immobili sono gravati di un'imposta che è più ridotta — e, in certi casi, molto più ridotta — di quanto previsto [dalla legge]. (...)

La direttiva consente di considerare alcuni diritti sui beni immobili come beni (art. 5, n. 3). Ciò non è, tuttavia, obbligatorio. In via di principio, la direttiva considera, perciò, la costituzione di un diritto, il suo trasferimento, ecc., come prestazioni di servizi. Per combattere [gli espedienti giuridici abusivi in materia di beni immobili] è quindi necessario esonerare tali prestazioni di servizi, in maniera che non sorga alcun diritto alla deduzione dell'imposta a monte, così da eliminare il vantaggio IVA. Per quel che riguarda il caso di cui ci stiamo occupando, l'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva prevede un'esenzione di "affitto e locazione", senza stabilire un collegamento con le nozioni di diritto civile corrispondenti degli Stati membri. Poiché, in particolare, i diritti frazionati (come il diritto di usufrutto, l'enfiteusi, ecc.) di cui si tratta nel caso di specie presentano per definizione una forte somiglianza con l'affitto e la locazione, un'analogia con la locazione come proposta [all'art. 11, n. 1, lett. b), ultimo comma, della legge IVA] corrisponde all'economia della direttiva. Gli Stati membri hanno la libertà di definire la nozione di locazione utilizzata nella direttiva e possono scostarsi dall'accezione di tale nozione nel loro diritto civile, poichè la direttiva non vi rinvia».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

12 La Stichting «Goed Wonen», ricorrente nella causa principale, è succeduta giuridicamente alla Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (cooperativa per la costruzione di abitazioni «Goed Wonen»; in prosieguo: la «cooperativa GW»).

13 Nel corso del secondo trimestre del 1995 tre nuovi complessi di abitazioni destinate ad essere locate sono stati consegnati alla cooperativa GW.

14 Con atto notarile datato 28 aprile 1995, la cooperativa GW ha creato la fondazione «De Goede Woning» (in prosieguo: la «fondazione GW») e ha costituito in capo ad essa un diritto di usufrutto per una durata di dieci anni sulle nuove abitazioni, dietro un corrispettivo inferiore al loro prezzo di costo. D'altra parte, in quanto usufruttuaria, la fondazione GW ha delegato alla cooperativa GW la gestione delle abitazioni, l'esecuzione diretta o indiretta dei lavori di ordinaria e straordinaria manutenzione, la riscossione e l'amministrazione dei canoni di locazione, l'emissione di quietanze delle somme ricevute a titolo di locazione, la stipulazione, la modifica, la risoluzione dei contratti di locazione delle abitazioni, l'emissione di fatture per gli aumenti del canone di locazione, nonché il compimento di tutti gli atti giuridici in nome dell'usufruttuario che la cooperativa GW potesse ritenere opportune con riguardo alla summenzionata gestione.

15 Nella sua dichiarazione dei redditi per il periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 1995, la cooperativa GW ha indicato, da una parte, l'IVA da lei fatturata alla fondazione GW per la costituzione dell'usufrutto, pari a NLG 645 067, e dall'altra, l'importo dell'IVA che le era stata fatturata per la costruzione delle abitazioni, pari a NLG 1 285 059, che veniva detratta come imposta pagata a monte. Sulla base di tale dichiarazione, è stata rimborsata alla cooperativa GW una somma di NLG 639 992.

16 In seguito, l'ispettorato delle imposte ha emesso un avviso di accertamento fino a concorrenza dell'importo portato in deduzione dalla cooperativa GW. Tale accertamento è stato confermato con una decisione del 12 dicembre 1996, che la cooperativa GW ha impugnato dinanzi al Gerechtshof te Arnhem (Tribunale di Arnhem, Paesi Bassi). Comunque, con decisione 14 febbraio 1997 l'ispettorato delle imposte ha ridotto d'ufficio il suo avviso di accertamento alla somma di NLG 639 992, che corrispondeva all'importo che l'amministrazione fiscale aveva rimborsato alla cooperativa GW sulla base della sua dichiarazione dei redditi.

17 Il 21 agosto 1997, la cooperativa GW ha assunto la forma giuridica della fondazione ed è divenuta la Stichting «Goed Wonen».

18 Con sentenza 20 maggio 1998 il Gerechtshof te Arnhem ha confermato l'accertamento, quale era stato ridotto nel frattempo dall'ispettorato delle imposte. È contro tale sentenza che la Stichting «Goed Wonen» è ricorsa in cassazione dinanzi al giudice di rinvio.

19 Come rilevato dallo Hoge Raad der Nederlanden, il Gerechtshof te Arnhem ha stabilito che la cooperativa GW, creando la fondazione GW e costituendo in capo ad essa il diritto di usufrutto sulle abitazioni, ha creato una situazione non diversa da quella che si sarebbe verificata se fosse stata la cooperativa stessa a locare le nuove abitazioni. Data la sua libertà d'azione molto limitata, la fondazione GW doveva essere equiparata alla cooperativa GW in ragione sia del ruolo assolutamente preponderante di quest'ultima, come risulta dal mandato accordato al momento della costituzione del diritto di usufrutto, sia della stretta commistione amministrativa tra i due enti. Di conseguenza, la costituzione dell'usufrutto non poteva essere un'operazione imponibile ai fini dell'IVA.

20 Il Gerechtshof ha peraltro ritenuto che, anche se la fondazione GW non poteva essere equiparata alla cooperativa GW, l'accertamento doveva essere confermato per le seguenti ragioni:

— la costituzione di un diritto limitato come il diritto di usufrutto non configura una cessione di beni ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. e), della legge IVA o dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, dato che in tale nozione rientra solo il trasferimento del diritto di disporre di un bene come proprietario;

— la sesta direttiva non osta a che la costituzione di un diritto reale limitato venga qualificata cessione di beni alla sola condizione di cui all'art. 3, n. 2, primo comma, della legge IVA;

— la costituzione di un diritto di usufrutto alle condizioni del procedimento principale dev'essere qualificata «locazione» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, di modo che è applicabile l'esenzione prevista da tale disposizione.

21 Il giudice nazionale ha ritenuto che, nei limiti in cui il primo motivo dedotto dalla Stichting «Goed Wonen» è diretto contro l'interpretazione del Gerechtshof te Arnhem secondo la quale essa dev'essere equiparata alla fondazione GW, esso è fondato. Infatti, secondo lo Hoge Raad der Nederlanden, è indubbio che gli atti giuridici compiuti nel procedimento principale hanno comportato la creazione di una persona giuridica nuova da parte della cooperativa GW, distinta da quest'ultima.

22 Quanto alla questione se il legislatore nazionale potesse dare attuazione a quanto disposto nell'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva in modo che i diritti reali, che offrono al titolare del diritto la facoltà di utilizzare un bene immobile, vengano considerati o meno come beni materiali a seconda del prezzo di cessione di tali diritti, il giudice a quo fa riferimento ai principi stabiliti nella sentenza 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Racc. pag. I-285, punti 8 e 9). Secondo il detto giudice, in tale sentenza la Corte ha giustificato la soluzione che consiste nel considerare «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, anche se non vi è trasferimento della proprietà giuridica del bene, con la necessità di fondare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili.

23 Il giudice a quo rileva anche che, dato che la sesta direttiva non definisce le nozioni di «locazione» e di «affitto», la controversia principale solleva la questione se, all'art. 13, parte B, lett. b), della detta direttiva, il Consiglio ha abbia voluto limitare la portata di tali nozioni a quella che esse hanno nel diritto civile dello Stato membro di cui trattasi.

24 Ritenendo che, di conseguenza, la soluzione della controversia necessitasse di un'interpretazione della sesta direttiva, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se l'art 5, n. 3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso di consentire al legislatore nazionale di considerare come beni materiali i diritti reali che attribuiscono al titolare del diritto la facoltà di utilizzare un bene immobile solo nel caso in cui il corrispettivo pattuito per la costituzione, il trasferimento, la modifica, la rinuncia o l'estinzione di tali diritti sia per lo meno uguale al valore economico del bene immobile di cui trattasi.

2) Se l'art. 13, parte B, prima frase e lett. b) e parte C, prima frase e lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso consente al legislatore nazionale di intendere con le espressioni "affitto e locazione", oltre all'affitto e/o alla locazione come sono intesi nel diritto civile, anche qualsiasi altra forma, diversa dalla cessione, nella quale i beni immobili sono messi a disposizione per l'uso».

Osservazione preliminare

25 Va precisato, innanzi tutto, che tali questioni sono state poste nell'ambito di una controversia sopravvenuta in occasione di una transazione con la quale il proprietario di un bene materiale immobile, consistente in un immobile suddiviso in più abitazioni, conferisce ad una persona giuridica, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare l'immobile come se essa ne fosse la proprietaria e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di tale diritto. È pacifico che il corrispettivo convenuto per la cessione del diritto controverso era inferiore al prezzo di costo dell'immobile di cui trattasi.

Sulla prima questione

26 Con la prima questione il giudice di rinvio chiede in sostanza se l'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale come l'art. 3, n. 2, della legge IVA, che subordina la qualifica di «cessione di beni» per le operazioni di costituzione, trasferimento, modifica, rinuncia o estinzione di diritti reali che gravano beni immobili alla condizione che l'importo pagato come corrispettivo di tali operazioni, maggiorato dell'importo dell'imposta sulla cifra d'affari, sia almeno pari al valore economico del bene immobile a cui tali diritti si riferiscono.

27 La Stichting «Goed Wonen» sostiene che la costituzione dell'usufrutto in favore della fondazione GW era una cessione di beni soggetta ad IVA in quanto tale fondazione ha acquisito il potere di disporre delle abitazioni in questione come proprietaria.

28 Essa fa parimenti valere che l'art. 3, n. 2, della legge IVA non è conforme all'art. 5, n. 3, della sesta direttiva. A suo parere quest'ultima disposizione autorizza solamente gli Stati membri a scegliere, tra i diritti reali conosciuti dal loro diritto nazionale, quelli che devono essere equiparati ad un bene materiale. Gli Stati non potrebbero, invece, sulla base di tale disposizione, operare una distinzione sulla base dell'importo pagato per un'operazione concernente tali diritti.

29 Secondo la Stichting «Goed Wonen», la conseguenza del criterio accolto dal Regno dei Paesi Bassi sarebbe che, a seconda dell'importo pagato, lo stesso diritto reale potrebbe essere considerato bene materiale in alcuni casi, ma non in altri. Del resto, il prezzo pagato, che rappresenta il corrispettivo della costituzione di un diritto di usufrutto per una durata limitata, sarà inevitabilmente inferiore al valore economico del bene immobile in questione.

30 La Stichting «Goed Wonen» sostiene inoltre che, prima di modificare l'art. 3, n. 2, della legge IVA, il Regno dei Paesi Bassi avrebbe dovuto chiedere l'autorizzazione prevista all'art. 27 della sesta direttiva. Ora, questo Stato membro non disponeva di una tale autorizzazione al momento dell'adozione delle modifiche della menzionata disposizione nazionale da parte del legislatore. Infatti, la decisione del Consiglio 8 luglio 1996, 96/432/CE, che autorizza i Paesi Bassi ad applicare una misura di deroga all'art. 11 della direttiva 77/388 (GU L 179, pag. 51), sarebbe stata tardiva, avrebbe riguardato la deroga ad un'altra disposizione della sesta direttiva e non sarebbe comunque mai stata utilizzata dal detto Stato membro.

31 Il governo olandese e la Commissione affermano che, grazie all'espediente giuridico oggetto della causa principale, l'importo totale dell'IVA versato dalla cooperativa GW e dalla fondazione GW è stato di gran lunga inferiore a quello che la detta cooperativa avrebbe dovuto pagare se essa stessa fosse intervenuta come locatore delle abitazioni. In tale ipotesi, dato che la maggior parte dei locatari era senza dubbio costituita da privati non soggetti ad IVA, la cooperativa GW non avrebbe potuto presentare, insieme a questi ultimi, una domanda comune di imposizione a titolo dell'opzione di cui all'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della legge IVA. L'esenzione relativa alle locazioni di beni immobili sarebbe stata quindi applicabile e la cooperativa GW non avrebbe potuto dedurre l'IVA pagata a monte al momento dell'acquisto delle abitazioni.

32 Pertanto, secondo il governo olandese e la Commissione, la situazione all'origine della controversia principale rientra nella categoria degli espedienti giuridici il cui scopo è ridurre artificiosamente l'IVA in caso di trasferimento di beni immobili, espedienti che il legislatore olandese ha appunto cercato di evitare con la modifica della legge IVA introdotta nel 1995.

33 A tal riguardo, va immediatamente rilevato che, ai sensi dell'art. 5, nn. 1 e 3, della sesta direttiva, gli Stati membri possono considerare come beni materiali oggetto di «cessione» il solo trasferimento dei diritti reali che attribuiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili. Tuttavia, la Corte ha statuito, nella sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem (Racc. pag. I-4363), che, nel caso in cui uno Stato membro abbia fatto uso di una tale possibilità, la nozione di trasferimento utilizzata all'art. 5, n. 1, dev'essere interpretata nel senso che essa comporta parimenti la costituzione di uno dei diritti reali menzionati al n. 3, lett. b), di tale disposizione.

34 Inoltre, come giustamente rilevano il governo olandese e la Commissione, gli Stati membri sono liberi di esercitare la scelta che lascia loro l'art. 5, n. 3, della sesta direttiva, anche nello stabilire alcune condizioni, a patto che queste non alterino fondamentalmente la natura della scelta offerta, dato che nessuna disposizione della sesta direttiva limita in alcun modo il potere discrezionale degli Stati

membri a tal riguardo. Di conseguenza, se l'art. 5, n. 3, della sesta direttiva consente di equiparare ai beni materiali tutti i diritti considerati, o di equiparare a tali beni uno o solo alcuni di tali diritti, la detta disposizione consente anche di limitare una tale equiparazione ai soli diritti che rispettino i criteri precisi stabiliti dallo Stato membro di cui trattasi.

35 Ora, la condizione enunciata all'art. 3, n. 2 della legge IVA, secondo la quale il corrispettivo convenuto per la costituzione dei diritti di cui alla detta disposizione, maggiorato dell'imposta sulla cifra d'affari, dev'essere almeno pari al prezzo di costo del bene immobile di cui trattasi, contribuisce alla realizzazione dell'obiettivo, perseguito dalla sesta direttiva, di garantire una riscossione reale e corretta dell'IVA, e questo nonostante la circostanza che la detta condizione sarà raramente soddisfatta nella pratica.

36 Quindi, una condizione del genere non è contraria alle disposizioni dell'art. 5, n. 3, della sesta direttiva.

37 Di conseguenza, non va preso in esame l'argomento della Stichting «Goed Wonen» secondo cui la modifica della legge IVA intervenuta nel 1995 costituiva una misura particolare di deroga, ai sensi dell'art. 27 della sesta direttiva, per la quale era necessaria un'autorizzazione del Consiglio.

38 Si deve, quindi, così risolvere la prima questione: l'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 3, n. 2 della legge IVA, che subordina la qualifica di «cessione di beni» per le operazioni di costituzione, trasferimento, modifica, rinuncia o estinzione di diritti reali su beni immobili alla condizione che l'importo pagato come corrispettivo di tali operazioni, maggiorato dell'importo dell'imposta sulla cifra d'affari, sia almeno pari al valore economico del bene immobile a cui tali diritti si riferiscono.

Sulla seconda questione

39 Con la sua seconda questione, il giudice a quo chiede, in sostanza, se l'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione nazionale come l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5 della legge IVA, il quale, ai fini dell'applicazione dell'esenzione IVA, consente di equiparare la costituzione, per una durata limitata, di un diritto di usufrutto su beni immobili alla locazione o all'affitto di tali beni.

40 La Stichting «Goed Wonen» e la Commissione sostengono che la costituzione di diritti reali, con i quali un bene immobile viene messo a disposizione per l'uso in modo diverso che attraverso una cessione, non rientra nelle nozioni di «locazione» e di «affitto». Di conseguenza, a loro parere, l'esenzione stabilita dalla legge IVA in caso di costituzione di un diritto di usufrutto sarebbe contraria alla sesta direttiva.

41 Esse sostengono che le disposizioni di esenzione della sesta direttiva, che possono interrompere la catena di deduzioni tra soggetti passivi che risulta dall'art. 17 della sesta direttiva e, pertanto, causare un onere fiscale per l'impossibilità di dedurre l'imposta pagata a monte, devono essere interpretate restrittivamente.

42 La Commissione afferma, in particolare, che le nozioni di locazione ed affitto, da una parte, e di usufrutto, dall'altra, presentano differenze rilevanti nei sistemi di diritto civile derivati dal diritto romano, come quelli esistenti nella maggior parte degli Stati membri. Innanzi tutto, l'usufruttuario acquisirebbe, oltre al diritto d'uso del bene in questione, anche il diritto di godere dei suoi frutti. Ancora, l'usufrutto su un bene immobile sarebbe un diritto reale, mentre la locazione e l'affitto sarebbero diritti personali. Del resto, l'usufrutto si estinguerebbe di diritto alla morte dell'usufruttuario mentre un contratto di locazione continuerebbe in via di principio con i successori del locatario. Infine, a differenza dell'usufrutto, la locazione servirebbe in genere a mettere il bene di cui trattasi a

disposizione del locatario affinché ci possa abitare. Di conseguenza, la sublocazione del bene da parte del locatario sarebbe esclusa, in via di principio, salvo che sia eccezionalmente autorizzata dal proprietario, mentre l'usufruttuario avrebbe il diritto di usare pienamente il bene in questione, comportando, un siffatto uso, anche il diritto di locare. Inoltre, solo l'usufrutto potrebbe essere costituito a titolo gratuito.

43 Del resto, secondo la Commissione, se il legislatore comunitario avesse voluto esentare dall'IVA la costituzione di diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso su beni immobili, esso avrebbe esplicitamente menzionato tali diritti, come ha fatto all'art. 4, n. 2, o all'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, piuttosto che limitarsi a menzionare la locazione e l'affitto all'art. 13 di quest'ultima.

44 Allo scopo di statuire sulla fondatezza di tale argomento, va rilevato, innanzi tutto, che la sesta direttiva non definisce le nozioni di «affitto» e di «locazione» e nemmeno rinvia alle rispettive definizioni adottate a tal riguardo dalle normative degli Stati membri, come ha fatto, per esempio, per quel che riguarda i «terreni edificabili» [v. art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, ai sensi del quale «si considerano terreni edificabili i terreni attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri»].

45 Come emerge dal dettato stesso dell'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, della sesta direttiva, quest'ultima ha lasciato un'ampia discrezionalità agli Stati membri per quanto concerne l'esenzione o l'assoggettamento ad imposta delle operazioni interessate (v. sentenza 3 febbraio 2000, causa C-12/98, Amengual Far, Racc. pag. I-527, punto 13).

46 Inoltre, da giurisprudenza costante risulta che, poichè le esenzioni previste dalla sesta direttiva, in particolare al suo art. 13, costituiscono deroghe al principio generale enunciato all'art. 2 della detta direttiva, secondo cui l'IVA è riscossa per

ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, tali esenzioni devono interpretarsi restrittivamente (v., per quanto riguarda, in particolare, l'esenzione concernente le operazioni di affitto e di locazione di beni immobili, sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 55, e 18 gennaio 2001, causa 150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I-493, punto 25).

47 Va, infine, rilevato che, secondo l'undicesimo 'considerando' della sesta direttiva, l'obiettivo a cui mira il Consiglio con la redazione di un elenco comune di esenzioni è quello di una riscossione dell'IVA paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri. Ne risulta che, anche se l'art. 13, parte B, della detta direttiva rinvia alle condizioni di esenzione stabilite dagli Stati membri, le esenzioni previste da tale disposizione devono corrispondere a nozioni autonome di diritto comunitario affinché sia possibile determinare la base imponibile dell'IVA in maniera uniforme e secondo le norme comunitarie (v. sentenze Commissione/Irlanda, citata, punto 51, e 8 marzo 2001, causa C-240/99, Skandia, Racc. pag. I-1951, punto 23).

48 A tal riguardo, l'argomento della Stichting «Goed Wonen» e della Commissione, secondo il quale la definizione comunitaria dell'affitto e della locazione dev'essere fondata sulle analogie che esistono tra le nozioni giuridiche pertinenti in vigore nel diritto civile degli Stati membri più fortemente influenzati dal diritto romano, non può essere accolto.

49 Infatti, come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 71-75 delle sue conclusioni, un tale approccio porterebbe ad ignorare le rilevanti differenze che esistono tra gli ordinamenti giuridici degli Stati membri in materia di diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili. Del resto, la Corte ha già affermato che le nozioni di affitto e di locazione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva sono più ampie di quelle sancite dai diversi diritti nazionali (v. citata sentenza Commissione/Irlanda, punto 54).

50 Di conseguenza, per rispondere alla seconda questione, come riformulata al punto 39 della presente sentenza, occorre, in primo luogo, analizzare la ratio legis dell'esenzione sancita all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva in materia di locazione e di affitto. In secondo luogo, si deve esaminare se tale ratio legis autorizzi l'estensione della menzionata esenzione alla costituzione di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile, come l'usufrutto, in modo che quest'ultima operazione possa essere considerata rientrante anch'essa nelle nozioni comunitarie di affitto o di locazione, come interpretate alla luce del contesto nel quale esse si iscrivono, delle finalità e dell'economia della sesta direttiva.

51 A tal riguardo, il memorandum esplicativo allegato alla proposta di sesta direttiva, presentata dalla Commissione al Consiglio il 29 giugno 1973, precisa, con riguardo al capo x della sesta direttiva, dedicato alle esenzioni, che «[l]'elenco delle esenzioni è stato compilato tenendo conto, da un lato, delle esenzioni già esistenti negli Stati membri, e, dall'altro, della necessità di avere il minor numero possibile di esenzioni. (...) [N]egli Stati membri le locazioni immobiliari in genere sono esentate per motivi tecnici, economici e sociali. Ma le ragioni che militano a favore dell'esenzione delle locazioni di immobili ad uso abitativo (...) non trovano applicazione nelle locazioni nel settore alberghiero, e nelle locazioni con carattere di affare industriale e commerciale».

52 Infatti, sebbene la locazione di beni immobili rientri in via di principio nella nozione di attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva, essa costituisce di norma un'attività relativamente passiva, che non produce un valore aggiunto significativo. Come la vendita di un edificio nuovo, successiva alla sua prima consegna ad un consumatore finale, che segna la fine del processo di produzione, la locazione di un bene immobile deve quindi, in via di principio, essere esente da imposta, fatto salvo il diritto di optare per l'imposizione che gli Stati membri possono accordare ai soggetti passivi, in applicazione dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva.

53 Comunque, è parimenti conforme alla finalità generale della sesta direttiva il fatto che, se un bene immobile è messo a disposizione di un soggetto passivo

mediante locazione o affitto, in quanto mezzo che concorre alla produzione di beni o servizi il cui costo si ripercuote sul prezzo di questi ultimi, esso resta o torna nel circuito economico e deve poter dar luogo a operazioni imponibili. La caratteristica comune delle operazioni che l'art. 13, parte B, lett. b), della detta direttiva esclude dal campo di applicazione dell'esenzione è proprio, infatti, che esse implicano uno sfruttamento più attivo dei beni immobili, giustificando così un'imposizione ulteriore, che si aggiunge a quella a cui la vendita iniziale del bene è stata assoggettata.

54 Le considerazioni precedenti valgono, mutatis mutandis, per la costituzione di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto oggetto del procedimento principale.

55 Infatti, la caratteristica fondamentale di una tale operazione, che la accomuna alla locazione, è quella che consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.

56 Di conseguenza, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA e l'esigenza dell'applicazione coerente delle disposizioni della sesta direttiva, in particolare l'applicazione corretta, semplice ed uniforme delle esenzioni previste (v. sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, Racc. pag. I-3369, punto 28), inducono ad equiparare la costituzione di un diritto come l'usufrutto di cui trattasi alla locazione e all'affitto, ai fini dell'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva.

57 Infatti, come il governo olandese ha giustamente rilevato, l'equiparazione alla locazione di una tale forma d'uso di beni immobili permette di evitare che si costituisca abusivamente un diritto alla deduzione dell'imposta versata a monte su beni immobili, obiettivo espressamente previsto all'art. 13 della direttiva.

58 Tale interpretazione non può essere invalidata dal fatto, dedotto dalla Stichting «Goed Wonen» e dalla Commissione, che l'usufrutto presenta, nel diritto civile di numerosi Stati membri, caratteristiche che lo distinguono dalla locazione e dall'affitto. Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 87-91 delle sue conclusioni, si tratta di elementi non pertinenti ai fini della soluzione della controversia principale. Infatti le particolarità di cui trattasi, che risultano dall'appartenenza di tali istituti a categorie giuridiche distinte, sono secondarie rispetto al fatto che, sul piano economico, un diritto come l'usufrutto di cui trattasi nella causa principale e la locazione o l'affitto presentano la caratteristica comune essenziale menzionata al punto 55 della presente sentenza.

59 Dalle considerazioni che precedono risulta che la seconda questione va così risolta: l'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della legge IVA, che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'IVA, consente di equiparare all'affitto e alla locazione di beni immobili la costituzione, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto di cui trattasi nella causa principale.

Sulle spese

60 Le spese sostenute dai governi olandese e tedesco, 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden con sentenza 24 agosto 1999, dichiara:

1) L'art. 5, 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, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 3, n. 2 del Wet houndende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (legge che sostituisce l'imposta esistente sulla cifra di affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema dell'imposta sul valore aggiunto), del 28 giugno 1968, come modificata dal Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (legge recante misure dirette a combattere frodi su beni immobili), del 18 dicembre 1995, che subordina la qualifica di «cessione di beni» per le operazioni di costituzione, trasferimento, modifica, rinuncia o estinzione di diritti reali su beni immobili alla condizione che l'importo pagato come corrispettivo di tali operazioni, maggiorato dell'importo dell'imposta sulla cifra d'affari, sia almeno pari al valore economico del bene immobile a cui tali diritti si riferiscono.

2) **L'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della detta legge del 28 giugno 1968, come modificata dalla legge 18 dicembre 1995, che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, consente di equiparare all'affitto e alla locazione di beni immobili la costituzione, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto di cui trattasi nella causa principale.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 4 ottobre 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

A. La Pergola