CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 16 dicembre 1999 *

1. Il Bundesfinanzhof (Germania) ha sottoposto alla Corte in via pregiudiziale due questioni relative all'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva») [1].

2. La prima delle due questioni è intesa ad accertare se il diritto di dedurre l'imposta versata sugli investimenti collegati alla costituzione dell'impresa debba essere concesso anche nel caso in cui l'amministrazione fiscale era a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista che doveva dar luogo ad operazioni assoggettabili ad imposta non sarebbe stata realizzata. In caso di soluzione affermativa di questa prima questione, il giudice nazionale intende accertare inoltre se, in caso di cessione di edifici o di parti di edifici e del suolo sul quale si elevano, l'opzione a favore della tassazione possa essere limitata agli edifici o parti di edifici.

* Lingua originale: lo spagnolo.

1 — GU L 145, pag. 1; la redazione di questo testo, più volte modificato, dà ragione a F. Pérez Royo, quando dichiara che «studiare l'imposta sul valore aggiunto è un compito appena meno ingrato che pagarla» (introduzione all'opera di Ramirez Gómez, S.: *El Impuesto Sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

I — I fatti e il procedimento dinanzi al giudice nazionale

3. Nel 1989 la signora Breitsohl ha chiesto ad un costruttore di automobili di designarla come suo concessionario. Con lettera 14 aprile dello stesso anno, quest'ultimo le ha comunicato che accoglieva la sua domanda a talune condizioni. Nel febbraio 1990, la signora Breitsohl ha dichiarato un'impresa di «vendita e riparazione di autoveicoli» ed ha acquistato, per l'importo di DEM 62 670 (esentato dall'IVA), un terreno non edificato che doveva costituire il sito dell'attività notificata. Nell'aprile 1990, essa ha incaricato un'imprenditore di costruire un'officina su tale terreno. Verso la metà di maggio, i lavori di preparazione del terreno erano completati. Le fondazioni erano state erette e il pavimento in parte era stato terminato. Per questi lavori risultava dovuto l'importo di DEM 173 655,50.

4. Il costo globale dei lavori di costruzione era stato valutato, nella fase di pianificazione, a DEM 1 400 000. Quando è apparso necessario prevedere un aumento di DEM 230 000, la Banca ha rifiutato di finanziare questi costi aggiuntivi. Alla fine di maggio 1990, l'impresa di costruzione ha interrotto i lavori a causa dell'incertezza circa il finanziamento.

5. Vedendo che non era più in grado di realizzare tutte le costruzioni previste sul suolo e di avviare l'attività progettata, la signora Breitsohl nel novembre 1990 si è impegnata a versare all'impresa di costruzione un importo totale di DEM 100 000 per il suo lavoro e a cedere ad un terzo i lavori già realizzati per il prezzo di DEM 50 000 (DEM 43 859,65 più DEM 6 140,35 a titolo di IVA). Nel dicembre 1990, essa ha venduto il terreno allo stesso acquirente per l'importo di DEM 61 905 (senza menzione dell'IVA).

6. Nella sua dichiarazione IVA annuale per l'esercizio 1990 la signora Breitsohl ha dichiarato la vendita delle parti di edificio a titolo delle sue operazioni imponibili (base imponibile: DEM 43 859). A titolo degli importi deducibili (corrispondenti agli onorari del notaio, del consulente fiscale e del costruttore) essa ha dichiarato l'importo di DEM 13 900,11. Ne é derivata un'eccedenza di 7,790,90 a suo favore [2]. Nelle sue dichiarazioni fiscali provvisorie, essa non aveva fatto valere questi importi.

7. Nel suo avviso di imposizione il Finanzamt di Goslar ha ammesso in un primo momento, come quote deducibili, soltanto un importo di DEM 95,20 in quanto le prestazioni di cui trattasi erano state utilizzate per realizzare una cessione di bene immobile esonerata. L'imposta è stata fissata a DEM 6 045 [3].

8. Avendo la signora Breitsohl presentato un reclamo contro questo avviso d'imposizione, il Finanzamt ha ritenuto che essa non aveva acquisito la qualità di imprenditore poiché non aveva realizzato operazioni aventi un carattere permanente e pertanto non aveva diritto a deduzione, ma ha statuito che doveva versare l'imposta distintamente menzionata nella fattura indirizzata all'acquirente dei lavori che erano già stati effettuati.

9. La signora Breitsohl ha allora impugnato la decisione dinanzi al Finanzgericht, che sostanzialmente ha accolto il ricorso. Facendo riferimento alla sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Inzo [4], il Finanzgericht ha ritenuto che, compiendo gli atti preparatori, la signora Breitsohl aveva già realizzato un'attività imprenditoriale ed aveva quindi il diritto di dedurre gli importi corrispondenti alle fatture dell'impresa di costruzione. Esso ha dichiarato inoltre che la signora Breitsohl aveva potuto giustamente rinunciare all'esenzione dall'imposta relativamente alla cessione dell'immobile dell'impresa ridotta alla parte delimitabile delle opere realizzate (lavori di preparazione del terreno, fondamenta e pavimenti). A suo parere, occorreva rifiutare la deduzione dell'imposta solo per gli onorari del notaio relativi all'operazione di vendita del terreno.

2 — Questo ammontare rappresenta la differenza (approssimata ad alcuni pfennig) tra gli importi deducibili e l'IVA sul prezzo di vendita delle parti di edificio.

3 — Questo ammontare rappresenta la differenza (approssimata ad alcuni pfennig) tra gli importi deducibili ammessi dall'amministrazione e l'IVA sul prezzo di vendita delle parti di edificio.

4 — Sentenza 29 febbraio 1996, C-110/94, Inzo (Racc. pag. I-857).

10. Il Finanzamt ha presentato ricorso per cassazione («Revision») contro la decisione del Finanzgericht dinanzi al Bundesfinanzhof facendo valere una violazione dell'Umsatzsteuergesetz del 1980 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»). Secondo il Finanzamt, l'UStG non consente di limitare agli edifici la rinuncia all'esenzione della cessione di un bene immobile. A suo parere, il combinato disposto dell'art. 13, parte C, primo comma, e dell'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva impone la stessa conclusione.

II — Le questioni pregiudiziali

11. Nutrendo dubbi sull'interpretazione esatta che occorre dare alle pertinenti disposizioni della sesta direttiva il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo, Racc. pag. I-857), anche le prime spese di investimento effettuate a fini imprenditoriali possono essere considerate attività economiche ai sensi dell'art. 4 della direttiva 77/388/CEE. Le autorità competenti devono tenere in considerazione, in questo contesto, il progetto dell'imprenditore. La qualifica di soggetto passivo così riconosciuta non può, in via di principio, venire revocata in un momento successivo a seconda del verificarsi o meno di determinati eventi (principio della certezza del diritto). Ciò vale anche per la deduzione degli acconti d'imposta dagli investimenti.

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

In caso di soluzione affermativa alla prima questione:

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

III — Le osservazioni presentate nel corso del procedimento pregiudiziale

12. Hanno presentato osservazioni scritte nel termine stabilito a tal fine dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte i governi tedesco e greco nonché la Commissione.

IV — La prima questione pregiudiziale

A — *Le disposizioni comunitarie vigenti*

13. Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva:

«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».

14. L'art. 4 della sesta direttiva stabilisce quali siano i soggetti passivi dell'IVA:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate (...)».

15. L'art. 17 della sesta direttiva enuncia le norme relativa all'origine e alla portata del diritto a deduzione:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette

ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto 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;

(...)» [5].

B — *La normativa nazionale*

16. Ai sensi dell'art. 2, n. 2, dell'UStG:

«Si considera imprenditore colui che esercita in maniera indipendente un'attività industriale, commerciale o professionale. L'impresa comprende l'insieme dell'attività industriale, commerciale o professionale dell'imprenditore. Si intende per attività industriale, commerciale o professionale qualsiasi attività permanente esercitata al fine di ottenere un reddito, anche quando non si abbia l'intenzione di realizzare un profitto o quando un gruppo di persone eserciti quest'attività unicamente nell'interesse dei suoi membri».

17. Ai sensi dell'art. 15, n. 1, dell'UStG:

«L'imprenditore può dedurre le imposte seguenti:

1. L'imposta menzionata separatamente nelle fatture ai sensi dell'art. 14 relativo alle cessioni o altre prestazioni effettuate per la sua impresa da altre imprese (...)».

C — *Breve richiamo della giurisprudenza*

18. Nella sua giurisprudenza in tema di diritto a deduzione la Corte ha confermato ripetutamente il diritto a dedurre l'IVA gravante sulle operazioni preparatorie realizzate con l'intento di esercitare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili.

5 — Versione dell'art. 17 della Sesta direttiva che era in vigore all'epoca dei fatti. Il n. 2 è stato modificato successivamente dall'art. 1, punto 22, della direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e modifica, al fine dell'abolizione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388 (GU L 376, pag. 1), e dall'art. 1, punto 10 della direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 97/7/CEE che modifica la direttiva 77/388 e che contiene nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — campo di applicazione di alcune esenzioni e modalità pratiche della loro attuazione (GU L 102, pag. 18).

19. Nella causa Rompelman [6], alla Corte era stato chiesto se un persona che aveva acquisito un diritto di credito relativo alla proprietà futura di locali commerciali in un immobile in costruzione con l'intento dichiarato di dare questi locali in locazione e di effettuare forniture e prestazioni assoggettate all'IVA, agisse, nel corso della fase preparatoria, come soggetto passivo che dispone del diritto di dedurre l'IVA.

20. La Corte ha dichiarato che il regime delle deduzioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA. In questa stessa sentenza la Corte ha dichiarato che le attività economiche di cui all'art. 4, n. 1 possono consistere in vari atti consecutivi e che gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche. Qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'art. 17, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese di investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile [7].

21. Alcuni anni dopo, nell'ambito di un ricorso per inadempimento [8], la Corte ha nuovamente sottolineato l'importanza del diritto a deduzione ed ha dichiarato che: «(...) in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Limitazioni di tal fatta al diritto a detrazione incidono sul livello dell'imposizione fiscale e devono essere applicate in modo analogo in tutti gli Stati membri. Di conseguenza, sono consentite deroghe solo nei casi espressamente contemplati dalla direttiva» [9].

22. Già nel 1991 la Corte ha precisato [10] che «in forza dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, intitolato "Origine e portata del diritto a deduzione", il diritto a deduzione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diventa esigibile. Di conseguenza, solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a deduzione. Dall'art. 17, n. 2, risulta che nella misura in cui il soggetto passivo, che agisce come tale, usa i beni per le esigenze delle sue operazioni imponibili egli è autorizzato a dedurre l'IVA dovuta o versata per detti beni». La Corte ha

6 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655).

7 — Punti 19, 22 e 23.

8 — Sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797).

9 — Punti 16 e 17.

10 — Sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795).

aggiunto che: «di conseguenza, è l'acquisto di beni da parte del soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della deduzione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 17 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi» [11].

23. Nella sentenza Inzo [12], la cui portata deve essere precisata nella presente causa, alla Corte è stato chiesto se la soluzione che aveva adottato nella sentenza Rompelman si applicasse anche nel caso in cui l'attività economica prevista, per la quale erano state effettuate le spese di investimento, non si fosse alla fine realizzata.

24. La Corte ha ritenuto che queste spese d'investimento dovessero essere considerate come «attività economiche» ai fini della sesta direttiva ed ha dichiarato che, nel caso in cui l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, la realizzazione di uno studio sugli aspetti tecnici ed economici dell'attività programmata può essere pertanto considerata come un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della direttiva. Essa ha aggiunto che l'IVA versata per tale studio sulla redditività può in via di principio essere detratta in conformità all'art. 17 della direttiva, anche se, successivamente, si è deciso, in considerazione dei risultati di questo studio, di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta [13].

25. La Corte ha basato questa conclusione su due principi [14]:

a) Il principio della certezza del diritto: questo principio si oppone a che i diritti ed obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente al loro accertamento da parte dell'amministrazione tributaria. Ne deriva che, a decorrere dal momento in cui quest'ultima ha accettato, sulla base dei dati trasmessi da un'impresa, che sia ad essa concessa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, esserle revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi.

b) Il principio della neutralità dell'imposta per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa: una diversa interpretazione della direttiva, ha dichiarato la Corte, potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità non giustifi-

11 — Punti 8 e 15.
12 — Sentenza già menzionata alla nota 4.
13 — Punti 18-20.
14 — Punti 21 e 22.

cate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni imponibili. Allo stesso modo, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dal fatto che tali investimenti diano luogo o meno ad operazioni soggette ad imposta.

26. La Corte ha aggiunto che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione e che l'art. 4 non osta a che l'amministrazione tributaria esiga che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi [15].

27. La Corte è pervenuta alla stessa conclusione nella sentenza Ghent Coal Terminal [16]. In questa sentenza essa ha dichiarato che l'art. 17 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili. Il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili. Se del caso, la fornitura di un bene di investimento nel corso del periodo di rettifica può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della direttiva [17].

D — *Le osservazioni delle parti che sono comparse*

28. I governi tedesco e greco ritengono che la giurisprudenza sviluppata dalla Corte nella sentenza Inzo non possa essere applicata nella fattispecie. A loro parere, questa sentenza è basata sul principio della certezza del diritto, secondo il quale i diritti e gli obblighi dei contribuenti non possono dipendere da circostanze verificatesi successivamente al riconoscimento della qualità di soggetto passivo da parte dell'amministrazione tributaria. Ora, nella fattispecie, e contrariamente a quanto si è verificato nella sentenza Inzo, l'amministrazione tributaria non aveva ancora riconosciuto la qualità di soggetto passivo alla signora Breitsohl allorché quest'ultima ha presentato la sua dichiarazione IVA. Pertanto quest'ultima non può far valere un legittimo affidamento, degno di tutela, ad ottenere la deduzione dell'imposta.

29. Entrambi i governi ritengono inoltre che non vi sia stata la minima violazione del principio della neutralità dell'IVA, dato che questo principio si può applicare solo allorché attività economiche soggette ad

15 — Punto 23.

16 — Sentenza 15 gennaio 1998, C-37/95 (Racc. pag. I-1).

17 — Punto 24.

imposta si sono realizzate, il che non è avvenuto poiché la qualità di soggetto passivo della signora Breitsohl non è stata riconosciuta. Il governo tedesco sottolinea inoltre il rischio di abuso che un'interpretazione contraria a quella che auspica potrebbe comportare.

30. La Commissione perviene ad una conclusione diametralmente opposta. Dopo aver segnalato i fatti esposti dal giudice nazionale che non consentono di concludere per l'esistenza di abuso o di frode, afferma che, conformemente all'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, l'acquisizione della qualità del soggetto passivo non dipende da una dichiarazione in tal senso da parte dell'amministrazione tributaria.

31. Secondo la Commissione, la qualità di soggetto passivo sorge *ipso iure* per il semplice fatto dell'esercizio di un'attività economica. Se quest'ultima non raggiunge la fase operativa e rimane nella fase preparatoria, il criterio determinante è, conformemente alla sentenza Inzo, l'esistenza, nel corso di questa fase preparatoria, di un'intenzione di pervenire alla fase operativa e, di conseguenza, di realizzare operazioni imponibili. La Commissione sostiene che non vi è alcun motivo per dichiarare immediatamente questa intenzione all'amministrazione tributaria ma che, come è avvenuto nella fattispecie, essa può manifestarsi tacitamente con l'effettuazione di investimenti di una certa entità.

E — *La soluzione della prima questione pregiudiziale*

32. Per risolvere la prima questione pregiudiziale mi sembra necessario far riferimento alla nozione armonizzata [18] di «soggetto passivo» IVA.

33. Come ho già indicato, dall'art. 4 della sesta direttiva risulta che deve essere considerato soggetto passivo IVA chiunque svolga, in maniera indipendente, attività economiche che hanno per oggetto cessioni di beni o prestazioni di servizi. Per contro, né quest'articolo né alcun'altra disposizione della sesta direttiva prevede che il possesso della qualità di soggetto passivo IVA sia sottoposto a condizioni supplementari di forma, quali un riconoscimento formale da parte dell'amministrazione tributaria.

34. La direttiva stabilisce così un nesso diretto tra la nozione di fatto imponibile e la nozione di soggetto passivo. Il momento della realizzazione dell'operazione imponibile viene definito precisamente come quello in cui il fatto imponibile e il soggetto passivo vengono in essere nel mondo giuridico della fiscalità, momento in cui inoltre

18 — Come la Corte ha segnalato nella sentenza che ha pronunciato il 5 maggio 1982 nella causa Schul (15/81, Racc. pag. 1409, punti 11 e 12), la sesta direttiva ha armonizzato le nozioni di fatto imponibile, di soggetto passivo, di esigibilità e di base imponibile dell'IVA. Queste nozioni devono essere interpretate in maniera uniforme negli Stati membri.

tutto il meccanismo IVA si mette in movimento [19].

35. Per quanto riguarda in concreto le spese d'investimento effettuate al fine di porre in essere un'attività economica assoggettata all'IVA, risulta dalle sentenze Rompelman, Inzo e Ghent Coal Terminal che l'imprenditore acquisisce la qualità di soggetto passivo dell'imposta e pertanto il diritto a deduzione nel momento stesso in cui i suoi fornitori effettuano la cessione del bene o la prestazione del servizio, e questo anche se l'attività economica prevista non potrà mai essere esercitata. In tal caso la sola condizione che l'interessato dovrà soddisfare è che la sua intenzione effettiva sia stata quella di esercitare un'attività economica assoggettata all'IVA.

36. Non spetta alla Corte ma alle autorità nazionali, tributarie e eventualmente giudiziarie, determinare se l'intenzione effettiva dell'interessato sia di esercitare un'attività soggetta all'IVA.

37. Tuttavia, dai fatti esposti nell'ordinanza di rinvio risulta che la signora Breitsohl intendeva effettivamente svolgere l'attività di riparazione e vendita di autoveicoli, attività che, senza dubbio, è assoggettata all'IVA. Successivamente, e a causa di diverse vicissitudini finanziarie estranee alla sua volontà, ella ha dovuto rinunciare a quest'attività e cedere ad un terzo i lavori che erano stati realizzati e per i quali aveva versato l'IVA. Da quando finora esposto si deve concludere che, nel momento in cui ha avuto luogo tale cessione, la signora Breitsohl aveva già acquisito la qualità di soggetto passivo IVA benché l'amministrazione tributaria non le avesse riconosciuto questa qualità in maniera formale.

38. Ha la signora Breitsohl il diritto di dedurre le somme che ha versato a titolo dell'IVA [20]?

39. Come ho già indicato, il diritto di dedurre l'IVA — che è un elemento essenziale nel sistema della suddetta imposta — sorge in maniera immediata [21], conformemente all'art. 17 della sesta direttiva, nel

19 — Il nesso tra il fatto imponibile e il soggetto passivo è un riferimento usuale in dottrina. E' così che Sainz de Bujanda scrive che «il soggetto passivo è colui che assume la posizione del debitore nel contesto dell'obbligo fiscale poiché ha realizzato il fatto imponibile» (Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho financiero*, volume I; volume 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, 1967, pag. 608, menzionato da Menéndez Moreno, A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*,Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pag. 502).

20 — Prescindo qui dalla questione se le fosse possibile dissociare le parti di edificio ed il suolo al fine di esercitare il suo diritto di opzione a favore dell'imposizione tributaria, poiché questo problema costituisce oggetto della seconda questione pregiudiziale.

21 — Ammesso che l'interessato soddisfi talune condizioni, in particolare: 1) che sia soggetto passivo dell'imposta; 2) che i beni o servizi gli siano stati forniti a titolo oneroso nella sua qualità di soggetto passivo e 3) che abbia soddisfatto gli obblighi formali previsti all'art. 18 della sesta direttiva e quelli che le normative nazionali avrebbero imposto sulla base dell'art. 22, n. 8, della direttiva, v. al riguardo, sentenze 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme e EGI (Racc. pag. 4517); 24 ottobre 1996, causa C-217/94, Eismann (Racc. pag. I-5287), e 5 dicembre 1996, causa C-85/95, Reisdorf (Racc. pag. I-6257). Sull'obbligo che hanno gli Stati membri di rispettare il principio di proporzionalità quando impongono queste condizioni formali, v. la sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a. (Racc. pag. I-7281), nonché le conclusioni che l'avvocato generale Saggio ha presentato il 7 ottobre 1999 nelle cause riunite C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, paragrafi 32 e 33).

momento in cui l'imposta deducibile è dovuta, cioè, in conformità all'art. 10, n. 2, della sesta direttiva, nel momento in cui si effettua la cessione dei beni o la prestazione dei servizi.

40. Occorre segnalare innanzi tutto che nell'ordinanza di rinvio nulla consente di concludere che la signora Breitsohl non avrebbe soddisfatto una delle condizioni di forma essenziali la cui osservanza può dar luogo alla perdita del diritto a deduzione.

41. Come la Commissione afferma con cognizione di causa, l'art. 18 dell'UStG consentiva alla signora Breitsohl di far valere immediatamente questo diritto a deduzione in una delle sue dichiarazioni mensili [22]. Se l'interessata avesse agito in tal modo, l'amministrazione tributaria avrebbe dovuto riconoscerle la qualità di soggetto passivo e avrebbe dovuto accettare la corrispondente deduzione.

42. Tuttavia, la signora Breitsohl ha atteso la dichiarazione annuale per esercitare il suo diritto a deduzione, quando l'amministrazione fiscale sapeva già che l'attività economica prevista non avrebbe potuto essere realizzata. Questo elemento non modifica affatto l'analisi che precede. La signora Breitsohl era assoggettata all'IVA e, conformemente alla normativa nazionale vigente, poteva scegliere di attendere, come ha fatto, la fine dell'anno per esercitare il suo diritto a deduzione.

22 — Questo articolo disciplina il procedimento di gestione tributaria dell'IVA.

43. Sulla base delle considerazioni che precedono, ritengo che la signora Breitsohl avesse il diritto di dedurre le somme che aveva versato a titolo dell'IVA sui beni e servizi che le erano stati ceduti e che conservasse questo diritto quando ha presentato la sua dichiarazione annuale, benché in quel momento fosse già certo che non avrebbe potuto svolgere l'attività economica prevista.

44. Questa conclusione corrisponde alla giurisprudenza che la Corte ha sviluppato nella causa Inzo.

45. Secondo il governo tedesco, e una buona parte del suo ragionamento è basato su questa premessa, il principio della certezza del diritto fatto valere dalla Corte nella sentenza Inzo è privo di pertinenza nella fattispecie poiché l'amministrazione tributaria non ha riconosciuto in nessun momento la qualità di soggetto passivo della signora Breitsohl.

46. Per contro, il governo tedesco menziona appena l'altro principio sul quale la Corte ha basato la sua sentenza Inzo, cioè il principio di neutralità dell'IVA [23]. Nella sentenza Inzo, la Corte ha dichiarato che questo principio vieta di creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di

23 — Il governo tedesco si limita ad affermare che, poiché l'amministrazione tributaria non aveva riconosciuto la qualità di soggetto passivo della signora Breitsohl, quest'ultima non aveva acquisito tale qualità e non poteva quindi svolgere l'attività economica imponibile, ragion per cui, a suo parere, il principio della neutralità dell'IVA non trova applicazione.

investimento, disparità non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni imponibili. Allo stesso modo, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dal fatto che tali investimenti diano luogo o meno ad operazioni soggette ad imposta.

47. A mio parere, si può ritenere, *a fortiori*, che questo stesso principio vieti di esercitare una discriminazione nei confronti di queste ultime imprese in funzione del momento in cui esse hanno chiesto la deduzione dell'imposta - prima o dopo che sia stato dimostrato che l'attività economica prevista non avrebbe potuto concretizzarsi - o in funzione del fatto che, nel momento in cui esse chiedono questa deduzione, l'amministrazione fiscale abbia loro riconosciuto o meno, in maniera formale, la qualità di soggetti passivi IVA.

48. Poiché il principio di neutralità è uno dei pilastri del sistema dell'IVA, non si può ammettere una soluzione che sia incompatibile con i requisiti che esso comporta e che non sia basata su una disposizione esplicita del diritto comunitario.

49. Quest'analisi non sarebbe completa se non esaminassi l'affermazione del governo tedesco il quale sostiene che la soluzione della prima questione pregiudiziale in senso diverso da quello che esso propone significherebbe aprire la strada agli abusi, poiché qualunque consumatore finale che acquistasse beni d'investimento (come un terreno o un'automobile) potrebbe così far valere la qualità di soggetto passivo e avvalersi del diritto a deduzione. A tal fine sarebbe per lui sufficiente manifestare il suo intento di avviare un'attività economica. L'amministrazione tributaria dovrebbe quindi, secondo il governo tedesco, pronunciarsi sulla base di una dichiarazione d'intento puramente soggettiva e non sulla base di dati effettivi obiettivamente verificabili.

50. Anche se condivido la preoccupazione del governo tedesco circa i rischi di frode fiscale, osservo tuttavia che gli Stati membri non sono privi di strumenti che consentano loro di premunirsi e di lottare contro una tale frode. A questo riguardo mi sembra opportuno ricordare innanzi tutto che gli artt. 18 e 22 della sesta direttiva pongono una serie di condizioni formali - dichiarazioni, fatture e libri contabili - ai soggetti passivi e che queste condizioni possono essere rafforzate mediante misure supplementari che gli Stati membri ritengano necessarie adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare la frode [24]. In secondo luogo, gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale allorché in un caso concreto devono determinare l'intento reale dell'in-

24 — Ai sensi dell'art. 22, n. 8, della versione risultante dall'art. 28 nonies che è stata aggiunta dalla direttiva 91/680, già menzionata alla nota 5, gli Stati membri hanno la facoltà di prevedere altri obblighi che ritengono necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta o per evitare la frode, con riserva del rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, e a condizione che questi obblighi non diano luogo negli scambi tra Stati membri a formalità collegate al passaggio di una frontiera.

teressato. Infine, in caso di frode o di abuso, l'amministrazione tributaria può revocare la qualità di soggetto passivo e modificare l'avviso d'imposizione provvisorio che aveva emesso [25].

51. Per i motivi che ho esposto, ritengo che occorra risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che gli artt. 4 e 17 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che il diritto di dedurre l'IVA versata sulle operazioni effettuate per realizzare un progetto di attività economica sussiste anche qualora l'amministrazione tributaria sia a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista che doveva dar luogo ad operazioni imponibili non avrà luogo.

V — La seconda questione pregiudiziale

A — *Le disposizioni comunitarie vigenti*

52. Ai sensi dell'art. 28, n. 3, della sesta direttiva:

«Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4 [26], 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;

(...)».

53. Il punto 16 dell'allegato F si riferisce alle «cessioni di edifici e di terreni di cui all'art. 4, paragrafo 3».

25 — Nella sentenza Ghent Coal Terminal, già menzionata alla nota 16, la Corte ha dichiarato che: «(...) nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l'interessato ha finto di volere avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni». (punto 21). In diritto tedesco, questa possibilità è prevista dall'art. 164 della Abgabenordnung (codice delle imposte), in base al quale l'avviso di imposizione viene emesso, salvo un controllo successivo, informando il soggetto passivo del fatto che l'avviso provvisorio può essere modificato successivamente.

26 — Il periodo transitorio era stato fissato inizialmente a cinque anni a decorrere dal 1° gennaio 1978. Occorre tuttavia considerare che esso è stato prorogato per una durata indeterminata poiché il Consiglio non ha ancora adottato alcuna decisione sull'eventuale soppressione di queste esenzioni.

54. Ai sensi dell'art. 4, n. 3, della sesta direttiva:

«3. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali ad esempio il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima consegna, oppure del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva consegna, purché tali periodi non superino cinque e due anni rispettivamente.

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) la cessione di un terreno edificabile.

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

55. L'allegato G, n. 1, stabilisce quanto segue:

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

(...)

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

gli Stati membri che mantengono a titolo transitorio le esenzioni possono accordare ai soggetti passivi il diritto di optare per la tassazione».

56. Infine, l'art. 20, n. 3, della sesta direttiva, che è intitolato «Rettifica

delle deduzioni» stabilisce quanto segue:

«3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

Tuttavia gli Stati membri possono in quest'ultimo caso non esigere una rettifica qualora l'acquirente sia un soggetto passivo che adibisca i beni d'investimento in questione solo ad operazioni che danno luogo a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

(...)».

B — *La normativa nazionale*

57. Ai sensi dell'art. 4 dell'UStG:

«Tra le operazioni di cui all'art. 1, n. 1, punti 1 - 3, sono esentate dall'IVA le operazioni seguenti:

(...)

9. a) le operazioni cui si applica il Grunderwerbssteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle cessioni di beni immobili) (...)».

58. L'art. 9 dell'UStG stabilisce tuttavia quanto segue:

«1. L'imprenditore potrà considerare imponibile un'operazione esonerata in forza dell'art. 4, punto (...) 9, qualora quest'operazione venga effettuata a favore di un altro imprenditore o per l'impresa di quest'ultimo».

C — *Le osservazioni delle parti che sono comparse*

59. Il governo tedesco fa presente innanzi tutto che la Repubblica federale di Germania ha fatto uso della facoltà conferitale dall'art. 13, lettera C, della sesta direttiva ed ha concesso ai suoi contribuenti il diritto di optare per l'assoggettamento all'IVA in caso di cessione di edifici e del suolo su cui sono costruiti.

60. Secondo il governo tedesco, poiché l'art. 13, parte C, della sesta direttiva consente esplicitamente agli Stati membri di limitare la portata del diritto di opzione e di determinare le modalità del suo esercizio, la questione se il soggetto passivo possa fare uso del suo diritto di opzione separando la cessione dell'edificio della cessione del suolo è una questione di diritto nazionale. Per tale motivo l'art. 13, parte C, della sesta direttiva non si oppone né ad una normativa nazionale che autorizzi l'esercizio dell'opzione unicamente per l'edificio o unicamente per il suolo né ad una normativa nazionale che imponga invece l'esercizio del diritto di opzione per il terreno edificato nel suo insieme.

61. La Commissione dal canto suo osserva che l'esenzione concessa dal diritto tedesco non è basata sull'art. 13, parte B, lett. g) della sesta direttiva, ma sul combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), dell'allegato F, punto 16 e dell'art. 4, n. 3, e osserva inoltre che il diritto di opzione non è basato sull'art. 13, parte C, ma sul combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. c), e dell'allegato G, punto 1, lett. b), della sesta direttiva. La Commissione deduce da queste disposizioni che la cessione di edifici o di frazioni di edifici e del suolo attiguo può essere esonerata dall'imposta solo se si invoca l'esecuzione per tutto l'insieme. Lo stesso principio vale per quanto riguarda il diritto di optare per l'imposizione.

D — *La soluzione della seconda questione pregiudiziale*

62. Concordo con la Commissione sul fatto che l'esenzione concessa dal diritto tedesco non si fonda sull'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva in base al quale: «Fatte salve le 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: [...] g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'art. 4, paragrafo 3, lett. a) [...]».

63. Ora, come ho già indicato, l'art. 4, n. 3, lett. a), riguarda «la cessione, *effettuata anteriormente alla prima occupazione*, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» [27].

64. Nella presente causa, le frazioni di edificio sono state cedute precedentemente alla prima occupazione, per cui l'esenzione, e il diritto di opzione, possono basarsi solo sul combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), dell'allegato F, punto 16, e dell'art. 4, n. 3, come il giudice nazionale ha

27 — Il corsivo è mio.

esattamente rilevato e contrariamente a quanto sostiene nelle sue osservazioni il governo tedesco.

65. Essendo stato chiarito questo punto, passo ora all'esame della questione vera e propria.

66. Nell'ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof segnala che la normativa tedesca deve essere interpretata nel senso che l'esenzione o, eventualmente, l'imposizione per la quale si sarebbe optato devono riguardare la totalità del bene immobile, il che comprende l'edificio o le frazioni di quest'ultimo nonché il suolo sul quale sono stati costruiti. Aggiunge che finora esso si è sempre attenuto a quest'interpretazione nella sua giurisprudenza. Chiede tuttavia alla Corte di verificare se, interpretata in tal modo, la normativa tedesca sia compatibile con la sesta direttiva.

67. L'analisi della seconda questione pregiudiziale deve iniziarsi con un'interpretazione della nozione giuridica di «cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo», che figura all'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva.

68. Occorre segnalare innanzi tutto che, salva la facoltà che l'art. 4, n. 3, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva offre agli Stati membri di definire la nozione di «suolo attiguo» [28], questa nozione giuridica deve essere interpretata in maniera uniforme in tutti gli Stati membri, altrimenti l'obiettivo della direttiva, che è di «determinare in modo uniforme e secondo una disciplina comunitaria la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto», non potrebbe essere raggiunto [29].

69. La Corte ha ammesso, in due occasioni, la divisione di un immobile ai fini dell'IVA con sentenze che a mio parere non forniscono né l'una né l'altra una soluzione alla questione pregiudiziale che sto esaminando.

70. Si tratta innanzi tutto della sentenza Ambrecht [30], alla quale il governo tedesco, la Commissione ed il giudice nazionale stesso hanno fatto riferimento.

71. In questa sentenza il giudice nazionale ha chiesto alla Corte se un soggetto passivo che vende un immobile da lui utilizzato al tempo stesso per fini imprenditoriali e per fini privati e nel farlo rinuncia all'esenzione dall'IVA, della quale altrimenti beneficierebbe ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva, debba pagare l'imposta relativa alla parte del prezzo di vendita

28 — Come indicato dalla Commissione, la Repubblica federale di Germania non ha fatto uso di tale facoltà.

29 — V. sentenza 14 maggio 1985, causa 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Racc. pag. 1405, punto 19).

30 — Sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291 (Racc. pag. I-2775).

corrispondente alle parti dell'immobile utilizzate a fini privati.

72. Nelle osservazioni presentate con riferimento alla causa Armbrecht, il governo tedesco aveva sottolineato che l'immobile di cui si trattava costituiva un bene unico ai sensi del diritto civile tedesco e che era registrato come tale nel catasto. Riteneva quindi che dovesse essere considerato come un bene unico per l'applicazione della direttiva.

73. A questo argomento la Corte ha risposto nel modo seguente:

«E' vero che l'art. 5, n. 1, della direttiva non delimita la portata dei diritti di proprietà trasferiti, la quale deve essere determinata a seconda del diritto nazionale da applicare; tuttavia (...) la finalità della direttiva, che mira a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili, sarebbe compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro. (...) Ne consegue che la questione sollevata, la quale non riguarda il diritto civile relativo alla cessione, ma l'obbligo d'imposta, non può essere risolta in base al diritto nazionale da applicare nella causa principale» [31].

74. Su tale punto, la sentenza Armbrecht costituisce un precedente chiaro per la presente causa. Il fatto che, come ha sottolineato il Bundesfinanzhof, un edificio e il suolo attiguo siano elementi indissociabili in diritto civile tedesco (artt. 93 e 94 del codice civile) e non possano costituire oggetto di diritti specifici non comporta che, ai fini dell'applicazione dell'IVA, questo suolo e questo edificio non possano essere trattati diversamente a meno che, ovviamente, la sesta direttiva non richieda che questi elementi siano considerati separatamente.

75. Per ritornare alla sentenza Armbrecht, la Corte ha ritenuto compatibile col diritto comunitario il fatto che al momento della rivendita di un bene immobile, il soggetto passivo versi l'IVA solo per la parte dell'immobile utilizzata a fini professionali, poiché la vendita della parte utilizzata a fini privati non rientra nel campo di applicazione della sesta direttiva.

76. La Corte ha dichiarato che «(...) la ripartizione fra la parte destinata all'esercizio delle attività professionali e quella riservata all'uso privato del soggetto passivo deve essere effettuata in base alle proporzioni di uso professionale e di uso privato durante l'anno d'acquisto e non in base alla ripartizione geografica. Il soggetto passivo deve peraltro manifestare, durante tutto il periodo nel corso del quale detiene il bene di cui trattasi, l'intenzione di

31 — Punti 13 e 14.

conservarne una parte nel suo patrimonio privato» [32].

77. La situazione è incontestabilmente diversa nella fattispecie.

78. Infatti, il bene immobile rivenduto dalla signora Breitsohl, che era composto da frazioni di un edificio e del suolo attiguo, è stato in ogni momento utilizzato per fini professionali. Esso non ha quindi mai costituito oggetto di un uso privato che giustificherebbe una ripartizione ai sensi della sentenza Armbrecht. Sia la rivendita del suolo che quella delle frazioni dell'edificio sono state effettuate da un soggetto passivo che agiva in tale qualità.

79. La seconda occasione in cui la Corte ha ritenuto che fosse necessario applicare l'IVA in maniera differenziata alle parti che compongono un bene immobile è stata la sentenza De Jong [33].

80. In tale causa il giudice nazionale aveva chiesto alla Corte se un soggetto passivo — cioè un imprenditore edile — che acquista un suolo al solo fine di utilizzarlo per fini privati ma vi erige, nell'ambito della sua attività professionale, una casa di abitazione per occuparla lui stesso prelevi il terreno sui beni della sua impresa per sue necessità private ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

81. Il governo dei Paesi Bassi aveva fatto presente che la costruzione di una casa di abitazione su un terreno messo a disposizione dall'impresa a tal fine aveva fatto sorgere, relativamente all'imposta sulla cifra d'affari, un nuovo bene immobile costituito dall'edificio e dal suolo attiguo. Riteneva quindi che era questa unità che risultava, in quanto tale, dall'esercizio dell'attività professionale del soggetto passivo che quest'ultimo aveva prelevato per necessità private.

82. La Corte ha respinto quest'affermazione. Dopo aver dichiarato che a prescindere dalla questione se il suolo e l'edificio debbano essere considerati indissociabili ai sensi della legislazione nazionale, occorre distinguere tra l'assoggettamento ad imposta di un terreno che un soggetto passivo detiene a titolo privato e l'assoggettamento ad imposta di un edificio che lo stesso soggetto passivo ha costruito su tale terreno nell'ambito della propria attività imprenditoriale, la Corte ha aggiunto: «Per quanto riguarda l'assoggettamento ad imposta di un terreno che un imprenditore edile detenga a titolo privato e sul quale costruisca, nell'esercizio della propria attività d'impresa, una casa d'abitazione per se stesso, discende da quanto precede che tale terreno non ha mai appartenuto al patrimonio dell'impresa, conseguentemente, non può essere prelevato dal patrimonio stesso, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA. La base imponibile sarà quindi costituita, ai sensi dell'art. 11, A,

32 — Punto 21.

33 — Sentenza 6 maggio 1992, causa C-20/91 (Racc. pag. I-2847).

n. 1, lett. b), della sesta direttiva IVA, esclusivamente dal valore dell'edificio costruito, ma non dal valore del terreno» [34].

83. La causa De Jong comporta anche a mio parere differenze considerevoli rispetto alla presente causa.

84. Da un lato, nella causa De Jong, l'interessato aveva acquisito il terreno per fini privati mentre, come ho segnalato, la signora Breitsohl aveva acquistato il suo al fine di esercitarvi la sua attività professionale. D'altra parte, nella causa De Jong, la casa d'abitazione è stata costruita dall'impresa dell'interessato che intendeva occuparla egli stesso, mentre la signora Breitsohl ha affidato la costruzione dell'edificio a un terzo e questo edificio doveva essere utilizzato per l'esercizio di attività assoggettate all'IVA.

85. Ritengo quindi che la soluzione da dare alla questione del Bundesfinanzhof non possa essere desunta dalla giurisprudenza della Corte, ma debba essere ricercata direttamente nelle disposizioni della sesta direttiva.

86. La Commissione si basa sull'interpretazione letterale dell'art. 4, n. 3, lett. a), per concludere che questa disposizione riguarda la cessione di un bene immobile comprendente, in maniera indissociabile, l'edificio ed il suolo attiguo.

87. La formulazione stessa di tale articolo, ed in particolare l'uso della congiunzione copulativa «e», sembra confermare la tesi della Commissione. Del resto, le differenti versioni linguistiche coincidono su tale punto [35].

88. A mio parere, l'analisi delle disposizioni della sesta direttiva che si riferiscono all'imposizione delle cessioni di beni immobili conferma quest'interpretazione.

89. Infatti, la sesta direttiva opera una distinzione tra i suoli non edificati, i suoli da edificare e i suoli edificati:

— le cessioni di *suoli non edificati* sono esonerate dall'IVA benché gli Stati membri possano conferire ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione [36];

34 — Punti 19 e 20.

35 — Così ad esempio nella versione francese: «la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation»; nella versione inglese: «the supply before first occupation of buildings or parts of buildings and the land on which they stand»; nella versione tedesca: «die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt»; nella versione spagnola: «la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levanten» (il corsivo è mio).

36 — Art. 13, parte B, lett. h), e art. 13, parte C, lett. b).

— le cessioni di *suoli da edificare* sono assoggettate all'IVA, benché durante il periodo transitorio gli Stati membri possano continuare a esonerarle o a conferire ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione [37];

— per quanto riguarda i *suoli edificati*, la direttiva opera una distinzione tra la prima cessione e le cessioni successive:

a) la cessione, *effettuata anteriormente alla prima occupazione*, di un fabbricato, di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo è assoggettata all'IVA. E' considerata come fabbricato ogni costruzione incorporata al suolo. Tuttavia, nel corso del periodo transitorio, gli Stati membri possono continuare ad esonerare queste cessioni o inoltre riconoscere ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione [38];

b) *le cessioni successive* di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad esso attiguo sono esentate dall'IVA benché gli Stati membri possano concedere ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione [39].

90. Come si può osservare, la sesta direttiva disciplina separatamente l'assoggettamento all'IVA della cessione di terreni solo in quanto questi non sono edificati. Per contro, una volta che un edificio è stato costruito sul suolo, e in mancanza di disposizioni specifiche relative all'assoggettamento ad imposta separato del suolo e dell'edificio [40], occorre considerare che, ai fini dell'applicazione dell'IVA, il valore del suolo è integrato nella costruzione, di modo che il «bene immobile» comprende, in maniera indissociabile, il suolo e l'edificio costruito su di esso [41].

91. Sarebbe forse utile far riferimento qui alla sentenza Kerrutt [42]. In questa sentenza alla Corte era stato chiesto se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse dalla cessione del terreno edificabile, effettuate nell'ambito di un «complesso» di contratti di appalto e di prestazioni di servizi miranti alla realizzazione di un edificio, siano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, in forza dell'art. 2, n. 2, della

37 — Combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'art. 4, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 16, e combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. c), e dell'allegato G, punto 1, lett. b).

38 — Combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'art. 4, n. 3, lett. a), e dell'allegato F, punto 16, e combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. c), e dell'allegato G, punto 1, lett. b).

39 — Art. 13, parte B, lett. g), e art. 13, parte C, lett. b).

40 — Limito la mia analisi agli atti giuridici pertinenti nella presente causa, cioè agli atti che hanno come oggetto la trasmissione del diritto di proprietà sui suoli edificati.

41 — Come ho già sottolineato quando ho esaminato le sentenze Armbrecht e De Jong, faccio riferimento qui all'ipotesi in cui sia l'edificio sia il terreno sono ceduti da un soggetto passivo che agisce in tale qualità, cosa che avviene nella fattispecie.

42 — Sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85 (Racc. pag. 2219).

sesta direttiva, o se esse beneficino delle esenzioni previste per la «cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo» ai sensi del combinato disposto dell'art. 16, parte B, lett. g), dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 16 della sesta direttiva.

92. La Corte ha ritenuto che l'applicabilità di queste disposizioni in un caso come quello che costituiva oggetto della causa principale dipendesse dalla questione se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intese alla costruzione dell'edificio costituiscano, unitamente all'operazione relativa al suolo, un'operazione immobiliare unica che può essere qualificata come «cessione di un fabbricato (...) e del suolo ad esso attiguo», a causa della connessione economica di tutte le operazioni parziali considerate e della loro finalità comune che è la realizzazione dell'edificio sul suolo acquisito.

93. Al riguardo la Corte ha dichiarato:

«Dalla stessa espressione "cessione di fabbricati (...) e del suolo ad essi attiguo", si desume che si può parlare di un'unica operazione solo quando le due categorie di beni scelti, cioè l'edificio ed il suolo, costituiscono, rispetto alle norme sulla compravendita, oggetto di un'unica cessione, nel senso che si tratta della cessione di un suolo edificato» [43].

94. In tale causa la Corte è pervenuta alla conclusione che «(...) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi degli imprenditori ed artigiani edili, effettuate nell'ambito di un sistema come il "Bauherrenmodell" e che costituiscono operazioni giuridicamente distinte dall'operazione relativa al terreno, effettuata con un altro imprenditore, non possono essere considerate parti, insieme con quest'ultima operazione, di un'unità atta ad essere definita "cessione" unica "di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo"» [44].

95. Il problema essenziale che occorreva risolvere nella causa Kerrutt era quello di stabilire se i contratti d'appalto e le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la costruzione di un edificio potessero essere

43 — Punto 13. Nelle conclusioni che ha presentato in tale causa l'avvocato generale Darmon ha fatto presente: «La struttura dell'art. 4, n. 3, della direttiva conferma questo ragionamento: alla lett. a), esso contempla "la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo", *il che corrisponde ad un'unica operazione economica e giuridica qualora si tratti del trasferimento di proprietà di un suolo edificato*» (il corsivo è mio).

44 — Punto 15.

considerati, unitamente all'operazione relativa al suolo, come la cessione di un edificio e del suolo attiguo effettuata anteriormente alla prima occupazione. Tuttavia, per designare la nozione giuridica di cui trattasi attualmente, la Corte ha utilizzato le espressioni «operazione unica» e «una sola ed unica cessione». Ritengo che queste espressioni confermino l'interpretazione che propongo.

96. Pertanto occorre ritenere che la nozione di «cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» riguarda un'operazione economica unica che deve essere considerata come un'unica operazione ai fini dell'applicazione della sesta direttiva. Per tale motivo l'esenzione e il diritto di opzione che gli Stati membri applicano eventualmente sulla base dell'art. 28, n. 3, dovranno riguardare il bene immobile nel suo insieme senza che sia possibile dissociare la cessione dei fabbricati o delle frazioni di fabbricato da un lato e la cessione del suolo dall'altro.

97. Tuttavia, il governo tedesco fa valere l'art. 13, parte C, ultima frase, della sesta direttiva, in base al quale «(...) gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio» e afferma poi che la direttiva non si oppone a che una normativa nazionale limiti il diritto di opzione al fabbricato o al suolo.

98. Devo segnalare innanzi tutto che quest'affermazione è priva di pertinenza per la soluzione ricercata nella fattispecie. Infatti, la Repubblica federale di Germania non ha fatto uso dell'asserita facoltà di limitare il diritto di opzione nel senso indicato.

99. D'altra parte occorre ricordare ancora una volta che l'art. 13, parte C, riguarda le cessioni di fabbricati o di frazioni di fabbricato e della parte del suolo attiguo che non costituiscono la prima cessione dell'immobile. Per contro l'art. 28, n. 3, lett. c) in relazione all'allegato G, punto 1, lett. b), che si riferisce al diritto di opzione che si può esercitare nelle prime cessioni di beni immobili e che si applica nella fattispecie, non contiene alcuna disposizione analoga a quella che menziona il governo tedesco.

100. Infine, ritengo che sarebbe incompatibile con l'obiettivo di armonizzazione

dell'IVA il fatto che gli Stati membri possano disciplinare il diritto di opzione in una maniera che pregiudicherebbe, per le cessioni di cui trattasi nella presente causa, l'uniformità del trattamento fiscale al quale mira la sesta direttiva.

101. Per ritornare al caso di specie, da quanto precede risulta che la signora Breitsohl poteva scegliere tra due possibilità: (1) avvalersi dell'esenzione totale dell'operazione, oppure (2) utilizzare il diritto di opzione a favore dell'imposizione della cessione del bene immobile, che comprendeva le frazioni del fabbricato e il suolo.

102. Se la signora Breitsohl opta per l'esenzione totale, dovrà procedere alla regolarizzazione delle sue deduzioni alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della sesta direttiva ed utilizzare la procedura di regolarizzazione semplificata prevista dall'art. 15 a, n. 5, dell'UStG [45].

103. Se invece la signora Breitsohl opta per l'imposizione della cessione del bene immobile, avrà il diritto di dedurre l'IVA che ha versato ai suoi cedenti, ivi compresa l'IVA relativa agli onorari del notaio attinenti alla cessione del suolo. Tuttavia la base imponibile sarà l'importo totale della controprestazione, il che comprende quindi il valore del suolo [46].

104. In questa ipotesi, come ha segnalato il Bundesfinanzhof nella sua ordinanza di rinvio, ci si potrebbe trovare in presenza di un caso di doppia imposizione.

105. In risposta ad un quesito formulato dalla Corte, la Commissione ha ammesso questo rischio, che illustra nel modo seguente:

— A vende a B, in esenzione dall'IVA, un terreno non edificato nel cui prezzo è inclusa un'IVA precedente versata in occasione di taluni lavori di preparazione del suolo.

45 — In base a quest'articolo dell'UStG, che è stato adottato sulla base dell'art. 20, n. 4, della sesta direttiva, la regolarizzazione della deduzione può aver luogo anche in occasione dell'alienazione del bene d'investimento nel corso dell'anno civile del primo utilizzo di quest'ultimo.

46 — Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1: «La base imponibile è costituita: a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diversi da quelle di cui alle lett. b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore di tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

— B fa costruire un edificio sul terreno e versa l'IVA per i lavori di costruzione.

— B vende il bene immobile (che comprende il suolo e l'edificio) a C ed esercita il suo diritto di opzione scegliendo l'imposizione.

— Se questo diritto di opzione può essere esercitato solo sul bene immobile nel suo insieme (cioè sul suolo più l'edificio), vi sarà doppia imposizione in quanto il suolo sarà stata assoggettata due volte all'IVA.

106. La Commissione afferma che questo rischio di doppia imposizione esiste, in generale, allorché l'esenzione dall'IVA si verifica nel corso di una fase intermedia della catena di imposizione. Essa menziona a titolo di esempio l'esenzione che la sesta direttiva prevede a favore delle operazioni di assicurazione e dei servizi finanziari [47]. In nessuno dei due casi le società che esercitano tali attività sono autorizzate ad operare la deduzione dell'IVA. Per tale motivo, esse cercano di ripercuotere quest'ultima sui loro clienti aumentando i loro premi. Questa ripercussione dell'IVA nel premio comporta nel corso della fase seguente della catena una doppia imposizione proporzionale all'imposta che le imprese hanno sostenuto.

Per la Commissione, il solo modo per evitare questa ipotetica doppia imposizione nella presente causa sarebbe quello di calcolare la base imponibile sul valore della costruzione e di escluderne il prezzo del suolo. Essa aggiunge tuttavia che questa soluzione deve esser esclusa in quanto è incompatibile con il principio dell'indissociabilità del suolo e dell'edificio ai fini dell'applicazione dell'IVA, principio che è previsto sia negli ordinamenti giuridici nazionali sia nella sesta direttiva.

107. E' risaputo che le esenzioni previste nel sistema dell'IVA interrompono il meccanismo delle deduzioni e possono avere per effetto che i soggetti passivi ripercuotano sui prezzi le somme sostenute a titolo dell'IVA che essi non hanno potuto

47 — Art. 13, parte B, lett. a) e d).

dedurre. Se inoltre l'esenzione interviene in una fase intermedia, il rischio che essa provochi un fenomeno di doppia imposizione aumenta.

108. Esiste tuttavia una differenza rilevante tra le attività economiche menzionate dalla Commissione e le prime cessioni di beni immobili. Il legislatore comunitario ha deciso che, per motivi di politica generale comune agli Stati membri [48], le operazioni di assicurazione e i servizi finanziari dovevano essere esentati dall'IVA. Per contro, conformemente al regime istituito dalla sesta direttiva, sia la cessione di suoli da edificare sia la cessione di suoli edificati effettuata anteriormente alla loro prima occupazione sono assoggettate all'IVA. Gli Stati membri hanno avuto la possibilità di continuare ad esonerarle o di concedere il diritto di optare a favore dell'imposizione solo durante il periodo transitorio. Per tale motivo, a decorrere dalla scadenza del periodo transitorio, nessun caso di doppia imposizione dovrebbe più potersi verificare all'atto della prima cessione di beni immobili poiché l'acquisizione di suoli da costruire sarà sempre assoggettata all'IVA [49].

109. Non sembra che le disposizioni della sesta direttiva offrano una soluzione ad un problema di doppia imposizione che potrebbe presentarsi nella fattispecie. La signora Breitsohl non può avvalersi delle disposizioni dell'art. 28, n. 3, lett. f), della sesta direttiva poiché è accertato che non ha acquisito il terreno edificabile *al fine della rivendita* [50]. Come ho già indicato, non si può più separare il valore del terreno e quello del suolo per calcolare la base imponibile. Per tale motivo è probabile che si produca una situazione di doppia imposizione, incompatibile con il principio della neutralità dell'IVA.

110. Occorre ricordare a tal riguardo che non è la prima volta che il rischio di una doppia imposizione viene fatto valere dinanzi alla Corte senza che le disposizioni della sesta direttiva possano fornire una soluzione. Mi riferisco in particolare alla giurisprudenza relativa all'applicazione dell'IVA ai beni usati, e, più in particolare, alla sentenza Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV [51].

111. L'art. 32 della sesta direttiva stabilisce quanto segue: «Su proposta della Commissione, il Consiglio adotterà all'unanimità entro il 31 dicembre 1977 un regime

48 — V. l'esposizione dei motivi della proposta di sesta direttiva presentata dalla Commissione al Consiglio il 29 giugno 1973, *Bollettino ufficiale delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 16.

49 — Quanto meno se si prescinde dai problemi che possono derivare dal fatto che il legislatore si è scostato dalla proposta della Commissione e che invece di definire egli stesso la nozione di «terreno edificabile», ha deciso di rimettersi alle legislazioni degli Stati membri [v. art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva].

50 — In base a questa disposizione, gli Stati membri, potranno nel corso del periodo transitorio, «prevedere che per le cessioni di fabbricati e di terreni edificabili acquistati per la rivendita da parte di un soggetto passivo non avente diritto alla deduzione all'atto dell'acquisto, la base imponibile sia costituita dalla differenza fra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto».

51 — Sentenza 5 dicembre 1989, causa C-165/88 (Racc. pag. 4081).

comunitario d'imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione. Fino all'applicazione di questo regime comunitario, gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime».

Dodici anni dopo la data limite indicata in questa disposizione, il regime comunitario d'imposizione che si applica ai beni di occasione non è stato ancora adottato.

112. Nella causa sopraindicata, il Gerechtshof di Amsterdam aveva chiesto alla Corte se, nelle condizioni che aveva descritto, fosse compatibile con il diritto comunitario e, in particolare, con la sesta direttiva il fatto che una normativa fiscale nazionale non consenta di tener conto, per il calcolo dell'IVA dovuta sulla cifra d'affari relativa alla cessione di beni d'occasione, dell'importo dell'imposta compreso nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi al fine della rivendita.

113. La Corte ha dichiarato: «Considerato nel suo insieme, il sistema comunitario IVA è il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli artt. 99 e 100 del Trattato (...). Detta armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare dalla sesta direttiva, è ancora solo parziale. L'armonizzazione mira, in particolare, ad evitare le doppie imposizioni in quanto la detrazione, in ogni fase impositiva, dell'imposta che ha colpito un'operazione a monte è inerente al sistema dell'IVA. Tuttavia, come è evidenziato dal tenore dell'art. 32 della sesta direttiva, questo scopo non è ancora conseguito, e non si possono trovare nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto, quale attualmente vigente, gli elementi necessari per definire e stabilire le modalità di applicazione di un regime comune d'imposta che, nel settore del commercio dei beni d'occasione, consente di evitare doppie imposizioni» [52].

114. Il fatto che nel corso del periodo transitorio, gli Stati membri possano mantenere in vigore disposizioni fiscali che derogano al regime comune dell'IVA può quindi produrre effetti indesiderabili che verranno meno solo alla fine di tale periodo. In ogni caso, le situazioni di doppia imposizione che possono presentarsi, come nella fattispecie, non giustificano che sia data alle disposizioni comunitarie un'interpretazione incompatibile con quella che risulta al tempo stesso dal loro contenuto e dalla loro finalità.

52 — Punti 21-23.

Conclusione

115. Sulla base delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere nel modo seguente le questioni pregiudiziali ad esso sottoposte dal Bundesfinanzhof:

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

2) L'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'opzione a favore dell'imposizione esercitata in occasione della cessione di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo attiguo deve riguardare, in maniera indissociabile, il bene immobile nel suo insieme, il che comprende i fabbricati o frazioni di fabbricati e le parti del terreno attigue».