non viene trasferita la proprietà giuridica del bene.

Spetta al giudice nazionale determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se sussista o meno tale trasferimento.

2. Nella ripartizione dei compiti stabilita dall'art. 177 del trattato spetta al giudice nazionale applicare le norme di diritto comunitario, così come interpretate dalla Corte. Infatti una siffatta applicazione non può essere effettuata senza una valutazione dei fatti della causa nel loro complesso.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nel procedimento C-320/88 *

I — Antefatti

A — *La legislazione nazionale e comunitaria*

1. La Wet op de omzetbelasting del 1968 (legge olandese sull'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: la « legge ») dispone che la nozione di cessione di un bene (mobile o immobile) comprenda, in particolare:

— il trasferimento della proprietà del bene in forza di un contratto [art. 3, n. 1, sub a), della legge];

— la trasmissione e il trasferimento di un bene, che ha come risultato che tale bene lascia il patrimonio dell'imprenditore in causa [art. 3, n. 1, sub e), della legge]. A termini dell'art. 3, n. 3, della legge,

« nel caso in cui più persone stipulino contratti implicanti l'obbligo di cedere un bene che in seguito viene ceduto dalla prima persona direttamente all'ultimo acquirente, si ritiene che il bene sia stato ceduto da ciascuna di tali persone ».

2. Il regime della tassazione del trasferimento di un immobile consiste, in sostanza, nel fatto che la cessione di un immobile vecchio è esente e che la cessione di un immobile nuovo è soggetta all'imposta. Quindi, in forza dell'art. 11 della legge, la cessione di un edificio usato, di un terreno non edificabile, nonché l'iscrizione e la trasmissione di diritti reali su un bene immobile sono esenti dall'IVA, mentre la cessione di un terreno fornito di infrastrutture, di un bene immobile (quando è effettuata entro due anni dalla sua prima occupazione) e la consegna di costruzioni sono soggette all'IVA.

La legge è stata modificata nel 1979. Tali modifiche intendevano adeguare la legislazi-

* Lingua processuale: l'olandese.

one olandese relativa all'imposta sulla cifra d'affari alla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) (GU L 145, pag. 1).

3. A termini dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva,

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

B — *Gli antefatti della lite principale*

4. Con atto notarile del 19 giugno 1979, intitolato « trasferimento economico », l'unità fiscale Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV), (in prosieguo: la « Safe »), stabilita in Hillegom (Paesi Bassi), cedeva alla Kats Bouwgroep NV (in prosieguo: la « Kats »), con sede in Leeuwarden (Paesi Bassi), un immobile comprendente una villa e le sue pertinenze per la somma di 2 250 000 HFL.

Il contratto stipulato in tale occasione tra la Safe e la Kats stabilisce, fra l'altro:

« 1. Il venditore si impegna a trasferire all'acquirente il diritto di proprietà che, salvo eventuale accensione di una o più ipoteche sul bene venduto a richiesta dell'acquirente o iscrizione ipotecaria effettuata a suo favore:

a) è assoluto e non è soggetto a limitazioni, riscatto, revocazione o a qualsiasi altro motivo di perdita;

b) non è gravato da ipoteche, pignoramenti o altri diritti reali;

c) non è gravato dall'iscrizione di ipoteche o pignoramenti, ecc.

(...)

5. Tutti i frutti ed oneri del bene alienato a decorrere dalla data del contratto vanno a conto dell'acquirente.

6. Il bene alienato a decorrere dalla data del contratto è totalmente a rischio dell'acquirente.

7. Tutte le spese notarili della presente compravendita e inerenti al trasferimento giuridico e alla consegna del bene venduto sono a carico dell'acquirente; l'eventuale imposta sul trasferimento giuridico del bene venduto è a carico dell'acquirente.

(...)

D — Poiché il passaggio di proprietà del bene venduto si dovrà effettuare non appena l'acquirente lo vorrà, comunque non oltre il 31 dicembre 1982, venditore ed acquirente convengono inoltre quanto segue:

1) il venditore s'impegna a consegnare il bene venduto alla prima richiesta dell'acquirente,

2) il passaggio di proprietà del bene venduto avverrà alle condizioni e nei termini o nel termine stabiliti dall'acquirente, salvo restando quanto convenuto nel presente atto,

3) la gestione del bene venduto avviene, a partire da oggi, in nome e per conto dell'acquirente e a rischio dello stesso.

Questi, a partire da oggi e purché si attenga a quanto convenuto nel presente atto tra le parti, è legittimato a compiere tutti gli atti giuridici inerenti al bene alienato. Il venditore, a partire da oggi, salvo se espressamente richiesto dall'acquirente, deve astenersi dal compiere qualsiasi atto giuridico inerente al bene alienato.

E — La Safe dà col presente atto mandato irrevocabile — con facoltà di sostituzione — all'acquirente (la Kats), che potrà per conto o in nome del venditore:

1) cedere il bene venduto come indicato alla lettera D;

2) accendere su di esso, a sua discrezione, un'ipoteca, anche a vantaggio dello stesso acquirente, per le somme indicate e da determinarsi dall'acquirente e alle condizioni che questi riterrà opportune;

3) in generale adempiere gli obblighi che il venditore si è assunto nei confronti dell'acquirente.

Il mandato sopra menzionato viene conferito esclusivamente nell'interesse dell'acquirente e costituisce parte integrante del presente contratto di compravendita, che non sarebbe stato stipulato senza tale mandato irrevocabile; il mandato vale anche nei confronti dei terzi cosicché la sua revoca è priva di effetti giuridici. »

5. Nel 1980 la Kats faceva demolire la villa e le sue pertinenze e lottizzava il terreno a fini edilizi. L'11 agosto 1983 i curatori fallimentari della Kats hanno stipulato per atto pubblico con la società Abreka BV di Amsterdam un contratto mediante cui le cedono, al prezzo di 425 000 HFL maggiorato della relativa imposta sulla cifra d'affari (ossia 76 500 HFL), tutti i diritti spettanti alla Kats in forza del contratto, intitolato « trasferimento economico », stipulato nel 1979 con la Safe. Al fine di adempiere i suoi impegni la Safe ha trasferito direttamente alla Abreka la « proprietà giuridica » dell'immobile l'11 agosto 1983.

6. La Safe si è vista imporre per il 1979 una rettifica dell'imposta sulla cifra d'affari. L'ingiunzione di pagamento riguarda, secondo l'ispettore delle finanze, la cessione fatta, a norma dell'art. 3, n. 3, della legge, dalla Safe alla Kats l'11 agosto 1983 quando è avvenuto il passaggio di proprietà ai sensi del diritto civile. Il pagamento di 2 250 000 HFL effettuato nel 1979 dovrebbe considerarsi solo un pagamento anticipato.

La Safe ha presentato un reclamo avverso l'ingiunzione di pagamento presso l'ispettore delle finanze, che l'ha respinto. Avverso tale reiezione la Safe ha presentato ricorso davanti al Gerechtshof dell'Aia, che ha annullato la decisione dell'ispettore e l'ingiunzione di pagamento. Lo Staatssecretaris van Financiën ha proposto ricorso in cassazione avverso tale sentenza.

C — *La questione pregiudiziale*

7. Ritenendo che la lite sollevasse questioni d'interpretazione di una disposizione di diritto comunitario, con sentenza 19 ottobre 1988, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sospeso il procedimento ed ha chiesto alla Corte di giustizia, a norma dell'art. 177 del

trattato CEE, di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulle seguenti questioni:

« 1) Se l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva vada inteso nel senso che sussiste una cessione del bene ai sensi di questa disposizione solo se viene trasferita la « proprietà giuridica » del bene stesso.

2) Qualora la prima questione sia risolta in senso negativo, se sussista altresì una cessione nel senso summenzionato del bene quando il suo « proprietario giuridico »:

— per contratto ha assunto nei confronti della controparte obbligazioni tali che tutte le variazioni di valore e tutti gli oneri e le spese del bene sono per conto e a rischio della controparte stessa;

— per contratto si è impegnato a trasferire alla controparte la « proprietà giuridica » del bene in un momento successivo;

— per contratto ha dato alla controparte mandato irrevocabile a compiere gli atti relativi a questo trasferimento;

— per contratto ha posto di fatto il bene a disposizione della controparte ».

8. Lo Hoge Raad ritiene che se l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva contempla talune forme di trasferimento di un bene immobile diverse dal trasferimento della proprietà si dovrà ammettere che, tenuto conto della conformità tra il senso della nozione di cessione usata nella legge e quello di detta nozione come figura nella sesta direttiva, l'art. 3, n. 1, della legge contempla pure queste altre forme di trasferimento. Il giudice nazionale aggiunge che, secondo l'art. 671, n. 1, del codice civile olandese, la « proprietà giuridica » di un bene immobile viene trasferita mediante la trascrizione dell'atto di cui trattasi nei registri pubblici all'uopo destinati e che, finché detta iscrizione non sia stata effettuata, la « proprietà giuridica » di un bene immobile resta a colui che ne era sino ad allora proprietario, anche se egli ne ha trasferito la « proprietà economica » ad un'altra persona.

Lo Hoge Raad ritiene, di conseguenza, che la questione sia quella di accertare se solo il trasferimento della « proprietà giuridica » di un bene possa essere qualificato « cessione di un bene » ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, ovvero se si tratti già di una cessione del genere ogni volta che, o in alcuni casi in cui, viene trasferita esclusivamente la « proprietà economica » del bene.

II — Procedimento

9. La sentenza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 3 novembre 1988.

10. A norma dell'art. 20 del protocollo sullo statuto della Corte di giustizia della CEE, osservazioni scritte sono state presentate:

— dal governo del Regno dei Paesi Bassi, rappresentato dal Ministero degli affari esteri,

— dalla Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. Johannes Føns Buhl e dal sig. Berend Jan Drijber, membro del suo servizio giuridico, in qualità di agenti.

11. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

12. Con decisione 7 luglio 1989, la Corte, a norma dell'art. 95, §§ 1 e 2, del regolamento di procedura ha assegnato la causa alla sesta sezione.

III — Riassunto delle osservazioni scritte presentate alla Corte

A — *Quanto alla prima questione*

13. Il *governo dei Paesi Bassi* constata che la nozione di « cessione di un bene » ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva non è meglio precisata in tale testo. Sarebbe quindi naturale che gli Stati membri si riferissero al diritto civile per valutare il contenuto della « cessione di un bene ». Si dovrebbe qualificare « cessione di un bene » il trasferimento della « proprietà giuridica » di una cosa materiale ai sensi del diritto civile vigente negli Stati membri. In forza dell'art. 671, paragrafo 1, del codice civile olandese, la « proprietà giuridica » di un bene immobile viene trasferita solo al momento in cui l'atto è stato trascritto nei pubblici registri. Cionondimeno, questo punto di vista civilistico non implicherebbe una risposta affermativa alla prima questione sollevata dallo Hoge Raad.

Il governo dei Paesi Bassi ritiene che si debba tener conto del fatto che la sesta direttiva tende a garantire la neutralità del sistema comunitario delle imposte sulla cifra d'affari. Quindi, atti che, dal punto di vista economico, sono da mettere su un piano di parità col trasferimento della « proprietà giuridica » dovrebbero rientrare nella nozione di « cessione di un bene ». Ciò vale per l'atto col quale si trasferisce il potere di disporre di fatto del bene ad un terzo, che ottiene così la totalità degli interessi economici connessi al bene. In un caso del genere, tale terzo disporrebbe del bene come se ne fosse il proprietario.

14. Una siffatta interpretazione della nozione di « cessione di un bene » sarebbe suffragata dalle altre disposizioni dell'art. 5 della sesta direttiva in forza delle quali atti con cui il terzo riceve un potere di disposizione meno esteso di quanto non accada nel caso di un « trasferimento economico » sarebbero considerati come « cessione di un bene ». Il governo dei Paesi Bassi ne conclude che l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva comprende tanto il « trasferimento economico » quanto il trasferimento della « proprietà giuridica » di un bene.

15. Qualora le parti si accordino sul trasferimento della « proprietà giuridica » e, al tempo stesso, sul « trasferimento economico », sarebbe il primo che costituirebbe la « cessione di un bene », mentre il secondo non assumerebbe significato autonomo dal punto di vista della riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari. Qualora le parti si mettano d'accordo sul solo « trasferimento economico », allora questo sarebbe costitutivo della « cessione di un bene ». Il successivo trasferimento della « proprietà giuridica » non comporterebbe conseguenze per l'applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari.

16. Il governo dei Paesi Bassi osserva, infine, che il testo dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, in particolare l'inciso: « (...) disporre di un bene materiale *come* proprietario », milita a favore della circostanza che tale articolo contempla pure « trasferimenti economici ».

17. In conclusione il governo dei Paesi Bassi propone alla Corte di risolvere in senso negativo la prima questione pregiudiziale.

18. La *Commissione*, essa pure, propone di risolvere negativamente la prima questione.

19. Anche la Commissione deduce l'argomento testuale presentato dal governo dei Paesi Bassi.

20. È necessario, a suo parere, dare una definizione comunitaria ai termini utilizzati nelle direttive, in quanto, così, sarebbe garantita l'applicazione uniforme del sistema armonizzato dell'imposta sulla cifra d'affari. Ecco perché la « cessione di un bene » non potrebbe essere definita rispetto al trasferimento della proprietà nei termini in cui è disciplinata dalle disposizioni nazionali degli Stati membri.

21. La Commissione aggiunge che, all'atto dell'elaborazione delle direttive IVA, si sarebbe optato per attribuire un senso economico alla nozione di « cessione di un bene », includendovi qualsiasi operazione che, dal punto di vista commerciale, sia equiparabile ad un trasferimento della « proprietà giuridica ». La nozione di « cessione di un bene » non si limiterebbe all'acquisto del potere di disposizione in quanto « proprietario giuridico ».

22. La Commissione propone alla Corte di risolvere come segue la prima questione dello Hoge Raad.

« L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva non si limita al trasferimento della « proprietà giuridica » del bene ».

B — *Quanto alla seconda questione*

23. Il *governo dei Paesi Bassi* ritiene che un « trasferimento economico », nei termini in cui viene definito nella seconda questione, possa costituire una cessione di un bene ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Cionondimeno, la circostanza che il detentore della « proprietà giuridica » si sia impegnato a trasferire la proprietà in una data futura, costituirebbe un indizio a sostegno dell'ipotesi secondo la quale, nel caso di specie, prevarrebbe il trasferimento della « proprietà giuridica ».

24. Si dovrebbe valutare caso per caso quale dei due trasferimenti sia costitutivo della « cessione del bene » ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Detta valutazione si farebbe in base al momento in cui si effettua il « trasferimento economico ». Se l'intervallo tra questo ed il passaggio di proprietà fosse troppo lungo, persino indeterminato, allora il « trasferimento economico » sarebbe costitutivo della « cessione di un bene ».

25. Il governo dei Paesi Bassi conclude col suggerire una soluzione negativa della seconda questione, giacché, date le circostanze nella causa principale, sarebbe preponderante il trasferimento della « proprietà giuridica » e non il « trasferimento economico ».

26. La *Commissione* ritiene che il « trasferimento economico » rientri nella nozione di « cessione di un bene », in quanto include il diritto di disporre del bene, con la facoltà di sfruttarlo, di trasformarlo, di ipotecarlo e con il rischio dei suoi cambiamenti di valore.

27. Secondo la Commissione un'interpretazione ampia della nozione di « cessione di un bene » è suffragata dal fatto che i nn. 3 e 4 dell'art. 5 della sesta direttiva equiparano ad una « cessione di beni » una serie di operazioni giuridicamente diverse, ma economicamente similari. Motivi di neutralità imporrebbero che operazioni equivalenti alla cessione di un bene siano assoggettate all'IVA, allo stesso titolo del trasferimento della « proprietà giuridica » del bene.

28. La Commissione ritiene che detta concezione ampia della nozione di « cessione di un bene » non cambi quando le parti, all'atto del « trasferimento economico », concludono accordi relativi al trasferimento della « proprietà giuridica » del bene. Motivi di certezza del diritto giustificherebbero che non si faccia dipendere la tassazione di un « trasferimento economico » da circostanze arbitrarie come il contenuto del contratto o il modo in cui il diritto vigente disciplina il trasferimento della « proprietà giuridica ».

29. La Commissione conclude che spetta al giudice nazionale accertare, in base alle peculiarità di ciascun contratto, se vi sia stato trasferimento del diritto di disporre del bene come proprietario.

30. Essa propone alla Corte di risolvere come segue la seconda questione dello Hoge Raad:

« Spetta al giudice nazionale determinare caso per caso, sulla base dei fatti sottopostigli, se l'acquirente abbia ottenuto il diritto di disporre del bene come proprietario ».

G. F. Mancini
giudice relatore