CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE WALTER VAN GERVEN
presentate il 9 novembre 1989 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto alla Corte due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla *cifra d'affari*[1]. Tale disposizione si legge come segue:

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

Riassunto dei fatti nella causa principale

2. Le questioni sono state sollevate nell'ambito di una lite che trova la sua origine in operazioni immobiliari nelle quali erano interessate tre imprese. La Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (in prosieguo: la « Safe »), la Kats Bouwgroep NV (in prosieguo: « Kats ») e la Abreka BV (in prosieguo: l'« Abreka »). Con atto notarile 19 giugno 1979, recante la menzione « trasferimento economico », la Safe vendeva alla Kats diritti relativi ad una villa con pertinenze per la somma di 2 250 000 HFL, senza l'IVA.

Le seguenti clausole contrattuali mi sembrano rilevanti:

— la Safe si impegna a trasferire alla Kats il diritto di proprietà assoluto;

— a decorrere dalla data del contratto tutti i frutti ed oneri del bene alienato vanno a conto della Kats;

— a decorrere dalla data del contratto il bene alienato è totalmente a rischio della Kats;

— la Safe s'impegna ad effettuare il passaggio di proprietà in favore della Kats non appena questa lo vorrà e comunque non oltre il 31 dicembre 1982;

— a decorrere dalla data del contratto la gestione del bene avviene per conto ed a rischio della Kats; a partire da questo momento la Kats è pure legittimata a compiere tutti gli atti giuridici inerenti al bene; la Safe s'impegna ad astenersi dal compiere atti giuridici inerenti al bene;

— la Safe dà alla Kats mandato irrevocabile per procedere al passaggio di proprietà.

3. Nel 1980, su ordine della Kats, la villa veniva demolita ed il bene trasformato in terreno edificabile. Nel 1982, ossia prima ancora che venisse effettuato il passaggio di proprietà, la Kats veniva dichiarata fallita. Con atto notarile 11 agosto 1983 i curatori

* Lingua originale: l'olandese.

1 — Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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).

del fallimento della Kats vendevano alla Abreka tutti i diritti della Kats relativi al bene. Il prezzo ammontava a 425 000 HFL, più la relativa IVA, pari a 76 500 HFL. Contemporaneamente veniva effettuato il passaggio di proprietà del bene dalla Safe alla Abreka.

4. Nel 1984 l'ispettore dei dazi doganali e delle accise di Leyda trasmetteva alla Safe un'ingiunzione di pagamento a titolo d'imposta sulla cifra d'affari, d'importo pari a 343 125 HFL, con la motivazione che il pagamento di 2 250 000 HFL effettuato nel 1979 dalla Kats a favore della Safe doveva considerarsi un pagamento anticipato relativo ad una cessione imponibile a norma dell'IVA. La Safe impugnava l'ingiunzione di pagamento dinanzi al Gerechtshof dell'Aia, che l'annullava. Lo Staatssecretaris van Financiën ricorreva in cassazione avverso tale sentenza. Nell'ambito di tale ricorso lo Hoge Raad ha chiesto alla Corte di pronunciarsi 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 ».

5. Per la buona comprensione delle questioni pregiudiziali, mi sembra utile inquadrare, brevemente, in diritto olandese, la nozione di « proprietà economica », tracciare l'ambito nel quale detta nozione viene utilizzata nella prassi nei Paesi Bassi e riassumere la giurisprudenza olandese per quanto riguarda gli effetti che detta nozione può comportare per l'applicazione della legge olandese concernente l'imposta sulla cifra d'affari.

La legislazione, la giurisprudenza e la prassi nei Paesi Bassi

6. La nozione di « proprietà economica » è stata sviluppata nella giurisprudenza fiscale olandese. Nella sentenza 19 ottobre 1955 [2], lo Hoge Raad ha, per la prima volta, espressamente menzionato tale termine:

« la circostanza che una persona sia proprietaria di un bene e in quanto tale titolare di un diritto reale su tale bene non esclude che un'altra persona detenga l'interesse economico che vi si collega e che tale interesse,

2 — BNB (Beslissingen Nederlandse Belastingsrechtspraak: giurisprudenza fiscale olandese) 1955, 377.

che potrebbe essere chiamato " proprietà economica ", possa far parte del patrimonio dell'impresa di quest'altra persona ».

L'abbondante dottrina creata da tale sentenza e da altre ulteriori sentenze menziona numerose definizioni della nozione di « proprietà economica ». Tutte mettono l'accento sul fatto che l'interesse è tra le mani di una persona diversa dal proprietario ai sensi del diritto civile, il che presuppone sostanzialmente la riunione di due criteri:

— che tutte le modifiche di valore e tutti i prodotti ed oneri del bene siano per conto e a rischio di quest'altra persona;

— che il potere di disposizione effettivo relativo a tale bene sia pure tra le mani di quest'altra persona.

7. Nel caso dei beni mobili il trasferimento della « proprietà economica » coincide normalmente col trasferimento della proprietà ai sensi del diritto civile, cioè, secondo il diritto olandese (a differenza, fra l'altro, del diritto francese, nel quale il principio dell'efficacia traslativa del consenso si applica alle cose non fungibili), avviene al momento della consegna. Nel caso dei beni immobili la situazione è diversa. A norma dell'art. 671 del « Nederlands Burgerlijk Wetboek » (codice civile olandese), il trasferimento della proprietà, in senso giuridico, di un bene immobile non si effettua, tanto tra le parti quanto nei confronti dei terzi, se non con la trascrizione dell'atto notarile di trasmissione nei registri destinati a tal fine. Per contro, quando è separato dal trasferimento della « proprietà giuridica », il trasferimento della « proprietà economica » di un bene immobile si effettua al momento dell'effettiva messa a disposizione.

8. Nei Paesi Bassi, più particolarmente nel settore immobiliare, la prassi ha trovato nel trasferimento della « proprietà economica » — la cui validità in diritto, come ho sopra rilevato, è stata riconosciuta dallo Hoge Raad — una costruzione giuridica che consente di eludere l'imposta sul *trasferimento*. L'art. 2 della Wet op belastingen van rechtsverkeer (legge sulla tassazione dei negozi giuridici) [3] prevede, in particolare, la riscossione di un'imposta sul trasferimento all'atto dell'acquisto di beni immobili siti nel Regno. E giurisprudenza costante che il termine « acquisto » indica il trasferimento della proprietà ai sensi del diritto civile. Quando un immobile che non sia stato esentato dall'imposta sul trasferimento viene acquistato da un acquirente col l'intento di rivenderlo a terzi, le parti, in tali circostanze, hanno interesse a non trasferire all'acquirente iniziale se non la « proprietà economica » ed a fare in modo che la « proprietà giuridica » possa essere trasferita direttamente dal venditore iniziale all'acquirente finale. Infatti, procedendo in tal guisa, l'imposta sul trasferimento è dovuta una sola volta.

9. Nella realtà la situazione è generalmente più complessa. Così, in caso di trasferimento di un bene immobile, è necessario tener conto dell'interazione fra imposta sul *trasferimento* ed imposta sulla cifra d'affari. Infatti anche se non sono « consumabili », i beni immobili non sfuggono, in considerazione della loro natura, all'ambito d'applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari, benché essi pongano problemi specifici. A questo proposito la legislazione olandese parte dal principio secondo cui è necessario, nei limiti del possibile, evitare il cumulo di queste due imposte. Quindi l'art. 15 della legge sulla tassazione dei negozi giuridici, che re-

3 — Wet houndendle vervanging van de wetgeving betreffende de registratie- en de zegelbelasting door een nieuwe wettelijke regeling [Legge che sostituisce la legislazione relativa alla tassa di registro e alla tassa di bollo con un nuovo regime legale (legge sulla tassazione dei negozi giuridici)], del 24 dicembre 1974 (*Staatsblad*, 1970, 611).

gola l'imposta sul trasferimento, prevede che la cessione di un bene immobile che sia stato assoggettata all'imposta sulla cifra d'affari è, in linea di principio, esonerata dall'imposta sul trasferimento.

Inoltre si deve tener conto del fatto che la natura del bene immobile si modifica spesso durante il processo di trasferimento e che detta modifica può comportare rilevanti conseguenze fiscali, come mostra il presente caso, nel quale una villa viene trasformata in terreno edificabile. In conformità al regime di esenzione dell'art. 11 della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 1968 sull'imposta sulla cifra d'affari), il trasferimento di un alloggio « vecchio » è, in linea di principio, esentato dall'imposta sulla cifra d'affari (ma non necessariamente dall'imposta sul trasferimento). Per contro, il trasferimento di un terreno edificabile è soggetto all'imposta sulla cifra d'affari (ma non all'imposta sul trasferimento).

10. La nozione di cessione, nei termini in cui è stata definita all'art. 3 della legge olandese del 1968, relativa all'imposta sulla *cifra d'affari* (in prosieguo: la « legge »), costituisce il punto centrale della presente lite. Questa nozione comprende, in particolare:

« 1) a) il trasferimento della proprietà di beni in forza di un contratto;

(...)

1) e) il trasferimento in forza del quale i beni che ne sono oggetto lasciano il patrimonio dell'azienda dell'imprenditore ».

Nelle conclusioni da lui pronunciate nel procedimento pendente davanti allo Hoge Raad, l'avvocato generale Van Soest ha rilevato che la disposizione dell'art. 3, n. 1, sub e), era stata aggiunta alla legge nel 1954 per colmare una « lacuna » all'epoca esistente, e non per assoggettarvi il trasferimento della « proprietà economica ». Finora la giurisprudenza [4] ha desunto tanto dalla cronistoria quanto dalla ratio di tale articolo che (proprio come in materia di imposta sul trasferimento, vedasi sopra punto 8) il trasferimento della proprietà ai sensi del diritto civile, di cui trattasi all'art. 3, n. 1, sub a), deve servire da fondamento all'interpretazione della nozione di « cessione », mentre l'art. 3, n. 1, sub e), non assume se non una funzione complementare. Tale giurisprudenza ne trae la conseguenza che l'imposta sulla cifra d'affari dev'essere riscossa solo al momento del passaggio di proprietà, in senso giuridico, a meno che dalle circostanze nelle quali il contratto è stato concluso o da elementi ulteriori risulti che il passaggio di proprietà, ai sensi del diritto civile, non si effettuerà (non si effettuerà più) o si effettuerà molto più tardi, nel qual caso si deve tener conto della cessione economica. Le osservazioni presentate nel caso di specie alla Corte dal governo dei Paesi Bassi corrispondono nella parte essenziale a detta giurisprudenza.

11. La tesi della Safe, condivisa dal Gerechtshof dell'Aia, è diversa ed esige che la nozione di cessione nella legislazione nazionale sia interpretata alla luce della nozione di cessione che figura all'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. L'art. 3, n. 1, sub e) della legge corrisponderebbe per il meglio a detta nozione comunitaria di cessione. La suddetta disposizione di legge dovrebbe, perciò, vedersi riconoscere una funzione autonoma,

4 — Vedasi, in particolare, la sentenza del Gerechtshof di 'sHertogenbosch 8 dicembre 1978, BNB 1980, 208.

e quindi non più soltanto una funzione complementare.

L'adozione di questa tesi condurrebbe, in circostanze come quelle della causa principale, ad una tassazione favorevole alla Safe. Infatti il trasferimento della « proprietà economica » di ciò che era in quel dato momento un alloggio vecchio è e rimane esente da imposta, indipendentemente dal momento in cui, in seguito, la « proprietà giuridica » di tale bene viene trasferita e prescindendo dalla sua natura (tassabile) in tale ulteriore momento. Tuttavia, esaminata sotto il profilo più generale della ratio della normativa, questa tesi implica che l'art. 3, n. 1, sub e), della legge vada considerato come la disposizione centrale per quanto riguarda la nozione di cessione e che, quindi, per il caso in cui la « proprietà economica » e la « proprietà giuridica » vengano separatamente trasferite, altre disposizioni, come l'art. 3, n. 1, sub a), siano da considerare come superflue o per lo meno come in subordine. Seguire la tesi della Safe potrebbe quindi obbligare il legislatore olandese a rivedere la ratio della legge sull'imposta sulla cifra d'affari ed eventualmente anche il rapporto esistente tra detta imposta e l'imposta sul trasferimento. In questo contesto, a mio parere, occorre prendere in esame le questioni sollevate dallo Hoge Raad.

Sulla prima questione

12. Con la prima questione lo Hoge Raad chiede se l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva riguardi unicamente le cessioni che implicano il trasferimento della « proprietà giuridica » di un bene.

Tale questione non dà luogo ad alcuna contestazione fra le parti, in quanto sia il governo dei Paesi Bassi, sia la Safe, sia la Commissione ritengono che debba essere risolta in senso negativo. Questa è pure la mia opinione, per i motivi seguenti.

13. Un primo motivo sta nel testo dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Tale articolo considera cessione di un bene il « trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario ». Esso pone l'accento sul trasferimento del *potere* di disposizione, il quale deve assumere un'ampiezza tale che l'acquirente possa disporre del bene « come proprietario ». A mio parere, questo inciso intende significare che l'acquirente non deve divenire proprietario in senso formale, ma che è sufficiente ch'egli ottenga un potere di disposizione se con ciò acquisisce una posizione che, de facto, è analoga a quella del proprietario in senso formale (« proprietario giuridico »).

14. Un secondo motivo per risolvere negativamente tale questione sta nell'obbligo di dare un'accezione propria del diritto comunitario alle nozioni usate dalle direttive in materia di IVA, a meno che tali direttive non lascino esse stesse agli Stati membri l'incombenza di determinare il contenuto di una nozione[5]. L'applicazione uniforme del sistema comunitario dell'imposta sulla cifra d'affari viene in tal modo garantita. La nozione di « cessione di un bene » non può, per questo motivo, essere equiparata alla nozione di « cessione formale ai sensi del diritto civile della proprietà giuridica di un bene ». Infatti quest'ultima nozione non è stata definita nelle direttive in materia d'IVA, di guisa che, per definirne la portata,

5 — Vedasi sentenza della Corte 1° febbraio 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, punti 10 e 11 della motivazione (causa 51/76, Racc. 1977, pag. 113).

occorrerebbe richiamarsi al regime, a mia conoscenza molto diverso, del trasferimento, della cessione e dell'opponibilità della « proprietà giuridica » negli Stati membri, che contrasta eventualmente col regime vigente per quanto riguarda la « proprietà economica ».

Sulla seconda questione

15. La seconda questione sollevata dallo Hoge Raad è più complicata: mentre con la prima questione si intende accertare *se* trasferimenti diversi dal trasferimento della proprietà in senso giuridico rientrino nella nozione comunitaria di cessione, la seconda mira ad accertare *quali* siano questi trasferimenti. Più precisamente, lo Hoge Raad vuole accertare se ci si trovi in presenza di un « altro trasferimento » di questo tipo quando le parti concludono un contratto col quale, in sintesi, convengono quanto segue:

a) in forza del contratto, tutti i cambiamenti di valore, come pure tutti i frutti ed oneri del bene sono per conto e a rischio della controparte del « proprietario giuridico »; inoltre tale controparte acquisisce il potere di disporre del bene;

b) il « proprietario giuridico » s'impegna a trasferire alla controparte la « proprietà giuridica » del bene in un momento successivo; esso dà alla controparte mandato irrevocabile a compiere gli atti che operano il passaggio della « proprietà giuridica ».

A mio parere le clausole indicate sub a) devono essere distinte da quelle indicate sub b). Le prime corrispondono ai criteri in conformità ai quali lo Hoge Raad definisce la nozione di « proprietà economica ». Le seconde sono modalità di trasferimento della « proprietà giuridica ».

16. Personalmente sono poco propenso ad affermare in generale — e per di più in termini presi dall'ordinamento giuridico di un solo Stato membro — che vi sia stata cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva non appena sono stati soddisfatti i criteri menzionati sub a). Come ho detto sopra, per delimitare la nozione comunitaria di cessione, il legislatore comunitario ha posto l'accento su di un potere di disposizione analogo a quello del proprietario in senso giuridico formale. Quindi, sono d'accordo con la Commissione nel ritenere che il giudice nazionale debba, caso per caso, basandosi sulle peculiarità della fattispecie, accertare se al contraente spetti il potere di disporre del bene « come proprietario ». Questo mi sembra certamente essere il caso quando il diritto di proprietà che il venditore iniziale conserva è a tal punto svuotato di contenuto da ridursi alla semplice detenzione del titolo giuridico di proprietario.

17. Restano ancora da esaminare le ripercussioni delle clausole contemplate sub b). A questo proposito si tratta sostanzialmente di accertare se il fatto che, in un contratto relativo al trasferimento immediato della sola « proprietà economica », le parti abbiano sottoscritto impegni relativi alle modalità del successivo trasferimento della « proprietà giuridica » sia tale da influire sulla valutazione caso per caso del potere di disposizione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

Il governo dei Paesi Bassi risponde a tale questione in senso affermativo. Come ho già detto in precedenza (vedasi sopra punto 10), esso è del parere che, nell'ambito dell'art. 5,

n. 1, della sesta direttiva, il trasferimento giuridico della proprietà sia preponderante. Esso ritiene quindi che, quando in un contratto relativo al trasferimento della « proprietà economica » di un bene, le parti convengono che il trasferimento della « proprietà giuridica » avrà luogo in una fase successiva, questo trasferimento di proprietà costituisce una cessione ai sensi della direttiva. Tuttavia il governo dei Paesi Bassi ammette che il trasferimento della « proprietà economica » può esso stesso, in taluni casi, essere determinante, e cioè quando nessun termine è stato convenuto per il trasferimento della « proprietà giuridica » o quando quest'ultimo avvenga molto tempo dopo il trasferimento della « proprietà economica ».

18. Proprio come la Commissione ritengo che questo punto di vista non possa essere suffragato nell'ambito della legislazione comunitaria. Allorché, date le particolari circostanze del caso di specie, un trasferimento della « proprietà economica » di un bene dev'essere considerato come un trasferimento « del potere di disporre di un bene materiale come proprietario », esso costituisce, a mio parere, una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Il fatto che le parti abbiano assunto impegni relativi al successivo trasferimento della « proprietà giuridica » non toglie niente a questa considerazione. Deciderne altrimenti si risolverebbe nel conferire alla condizione d'assoggettamento all'imposta, fissata dall'art. 5, n. 1, una portata che dipende da accordi particolari tra le parti, il che nuoce alla certezza del diritto e compromette l'applicazione uniforme delle condizioni di tassazione stabilite dal diritto comunitario.

Conclusione

19. In sintesi proporrei alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali come segue:

« 1) La cessione, intesa nel senso di cui all'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, non comprende unicamente il trasferimento della " proprietà giuridica " di un bene.

2) La cessione, intesa nel senso di cui al succitato articolo, comprende qualsiasi trasferimento del potere di disporre di un bene per il quale il contraente acquisisce una posizione che, de facto, è analoga a quella di un proprietario in senso giuridico formale. Spetta al giudice nazionale stabilire, in base alle particolari circostanze del caso di specie, se un siffatto potere di disposizione sia stato trasferito. È irrilevante, in proposito, che in un contratto relativo al trasferimento di un siffatto potere di disposizione relativo ad un bene, le parti abbiano assunto impegni relativi al successivo trasferimento della " proprietà giuridica " ».