CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 16 dicembre 1999 *

1. Tale domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Bundesfinanzhof tedesco a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), rivela i dubbi da esso nutriti circa la portata della recente giurisprudenza della Corte di giustizia relativa al diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta sulle spese d'investimento.

La questione che occorre chiarire nel presente caso è se, conformemente alle disposizioni della sesta direttiva del Consiglio [1] 77/388/CEE (in prosieguo: la «sesta direttiva»), un soggetto passivo conservi il diritto alla detrazione quando una riforma legislativa, successiva all'acquisto di un bene o di un servizio realizzato allo scopo di esercitare un'attività economica soggetta ad IVA, lo priva del diritto di rinunciare all'esenzione per tale attività e se sia per certi aspetti rilevante il fatto che l'imposta è stata liquidata con riserva di verifica a posteriori.

* Lingua originale: lo spagnolo.

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

I — Fatti e procedimento principale

2. La Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (in prosieguo: la «Schloßstraße») ha ad oggetto sociale la detenzione di un diritto di superficie su un terreno, l'edificazione su quest'ultimo di un edificio adibito ad abitazioni e ad uffici, nonché lo sfruttamento a lungo termine di tale proprietà fondiaria.

3. La Schloßstraße ha ottenuto il suddetto diritto di superficie nel marzo del 1991 ed ha quindi richiesto una licenza edilizia. A causa di un problema di conformità al diritto urbanistico, sino al maggio 1993 non ha ottenuto la detta licenza. Il giudice di rinvio segnala che, almeno sino al giugno 1993, i soci avevano l'intenzione di cedere a terzi la licenza edilizia. Ciò nonostante, non avendo trovato un acquirente, essi hanno concluso un contratto con un architetto ai fini della costruzione dell'immobile. I lavori sono iniziati nel gennaio 1994 e si sono conclusi nel dicembre dello stesso anno. Sulla superficie totale del manufatto edile, la Schloßstraße ha dato in locazione il 39,38% a fini abitativi, il 13,96% ad un architetto che vi ha installato uno studio ed il restante 46,49% ad una società per azioni che, quale impresa di servizi finanziari, effettuava operazioni esenti sino a concorrenza del 90%.

4. Nelle dichiarazioni IVA relative agli esercizi 1992-1994, la Schloßstraße ha optato per l'imposizione delle operazioni di locazione progettate o eseguite ed ha fatto valere il diritto alla detrazione sulle fatture connesse alla costruzione. Siffatto diritto le è stato in un primo tempo concesso. Tuttavia, in conformità degli artt. 164 e 168 dell'Abgabenordnung (codice delle imposte; in prosieguo: l'«AO»), le imposte sono state liquidate con riserva di verifica a posteriori.

5. In seguito ad una verifica, il Finanzamt Paderborn ha deciso di modificare le dichiarazioni-liquidazioni della Schloßstraße corrispondenti agli esercizi 1992-1994. Il Finanzamt ha accettato soltanto la detrazione del 13,96% degli importi oggetto della richiesta, considerando che il solo uso tassabile dell'immobile era quello relativo allo studio di architetto. A giudizio di tale amministrazione tributaria, non era più possibile accordare la detrazione dell'IVA quanto al 46,49% corrispondente all'utilizzazione dell'immobile, da parte della società per azioni, che è esentata dall'imposta dato che, per tale tipo di operazioni, la possibilità di rinunciare all'esenzione sarebbe stata soppressa a partire dal 1° gennaio 1994 in seguito alla modifica dell'art. 9, n. 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG»), introdotta dalla Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (legge relativa alla lotta contro gli abusi ed alla semplificazione fiscale; in prosieguo: la «StMBG») 21 dicembre 1993. Peraltro, secondo il Finanzamt, la Schloßstraße non poteva invocare la disposizione transitoria di cui all'art. 27, n. 2, dell'UStG, nella versione risultante dalla StMBG, in quanto la costruzione dell'edificio non era iniziata prima dell'11 novembre 1993, data limite prevista da tale disposizione.

6. Il reclamo ed il ricorso presentati dalla Schloßstraße avverso tale decisione del Finanzamt sono stati respinti. Nel ricorso in cassazione («Revision») la Schloßstraße fa valere che la limitazione dell'opzione introdotta dalla nuova disciplina dell'art. 9, n. 2, dell'UStG non può esserle applicata in quanto la costruzione dell'immobile dovrebbe considerarsi come iniziata alla data in cui ha presentato domanda di licenza edilizia o, quanto meno, allorché quest'ultima le è stata concessa. D'altra parte, essa inferisce dalla sentenza Inzo della Corte di giustizia [2] che si può far ricorso al principio di tutela del legittimo affidamento per far valere il diritto alla detrazione dell'imposta assolta durante gli esercizi 1992 e 1993 (ad esempio per le spese di architetto e notarili).

7. Nell'ordinanza di rinvio il Bundesfinanzhof formula dubbi in merito al successo del ricorso in cassazione. Esso afferma anzitutto che la Schloßstraße non può invocare le disposizioni transitorie di cui all'art. 27, n. 2, dell'UStG in quanto la costruzione dell'immobile non è iniziata sino al gennaio 1994. Le prestazioni già fornite nel 1992 e nel 1993 rientrano nelle spese di costru-

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

zione dell'immobile e, quindi, sono parte di quest'ultimo quale «bene d'investimento». Conseguentemente, la decisione relativa alla detrazione dell'IVA assolta sulle prestazioni in parola non potrebbe essere adottata senza tener conto della costruzione dell'edificio — né, pertanto, indipendentemente dalla limitazione di cui all'art. 27, n. 2, dell'UStG — in quanto essa dipende dalla destinazione effettiva dell'edificio, cioè dalle operazioni di locazione effettuate nel 1994 e dalla loro qualificazione come imponibili o esenti.

Dato che, conformemente alla giurisprudenza del Bundesfinanzhof relativa all'UStG, la decisione definitiva sul diritto alla detrazione può essere adottata solo quando sia conosciuta l'utilizzazione effettiva dei beni d'investimento — e non sulla base della loro presunta utilizzazione —, il Finanzamt aveva il diritto, conformemente all'art. 164, n. 2, dell'AO, di modificare gli avvisi di liquidazione emessi con riserva di verifica a posteriori e di rifiutare la detrazione nella misura in cui i servizi forniti siano alla fine stati utilizzati per realizzare operazioni esenti.

In secondo luogo, il Bundesfinanzhof segnala che l'applicazione retroattiva della nuova versione dell'art. 9, n. 2, dell'UStG, alle prestazioni fornite nel 1992 e nel 1993 non viola il principio costituzionale di irretroattività. Nel momento di entrata in vigore della nuova legislazione, il diritto alla detrazione relativo ai beni d'investimento non era definitivo poiché non si era ancora stabilita l'utilizzazione finale di tali beni, elemento decisivo per la decisione in merito al diritto alla detrazione.

Infine, il giudice a quo considera che la Schloßstraße non può valersi del legittimo affidamento di poter esercitare l'opzione prevista all'art. 9, n. 2, dell'UStG con riguardo all'asserita intenzione di affittare l'immobile poiché la costruzione del medesimo è iniziata solo successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa.

8. Il Bundesfinanzhof s'interroga tuttavia sul punto se un'interpretazione siffatta delle disposizioni applicabili del diritto tedesco sia conforme alla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 17 della sesta direttiva. Esso ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (sentenza 15 gennaio 1988, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, con relativo rinvio alla sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO), continui a sussistere il diritto alla detrazione allorquando il soggetto passivo, per cause indipendenti dalla sua

volontà, non abbia mai impiegato, per realizzare operazioni imponibili, i relativi beni o servizi.

Se, secondo tale principio, continui a sussistere il diritto alla detrazione anche quando il soggetto passivo abbia sì utilizzato concretamente i suddetti beni o servizi per realizzare determinate operazioni (di locazione), ma poi, a causa di una modifica legislativa, non sia più legittimato, dopo l'acquisizione del bene o del servizio, alla rinuncia all'esenzione fiscale per tali operazioni e quindi concretamente non sia più in grado di effettuare operazioni *imponibili*.

2) Se nel caso siffatto di una circostanza prodottasi in un periodo successivo sussista ancora il diritto alla detrazione allorquando l'imposta sia stata accertata, conformemente al diritto interno, con riserva di controllo a posteriori, il che consente un più rapido accertamento basandosi unicamente sulle indicazioni fornite dal soggetto passivo, ma dà al contempo all'autorità tributaria la possibilità di rettificare sotto tutti i profili, con riguardo sia ai fatti sia al diritto, l'accertamento in parola».

II — Osservazioni presentate nel procedimento pregiudiziale

9. Hanno presentato osservazioni scritte nel presente procedimento, nel termine all'uopo fissato dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia, il governo tedesco e Commissione.

Nel corso dell'udienza del 2 dicembre 1999 il rappresentante della Schloßstraße, quello del governo tedesco e quello della Commissione hanno presentato le loro osservazioni orali.

III — Esame delle questioni pregiudiziali

10. Le questioni sollevate in tale causa, che l'agente della Commissione ha definito all'udienza «difficili e tecnicamente complicate», pongono due problemi. Si tratta, da un lato, di determinare in quale momento il soggetto passivo acquisisca il diritto di detrarre l'IVA sostenuta sulle spese d'investimento e, dall'altro, se gli Stati membri possano sopprimere, con effetto retroattivo, il diritto alla detrazione già acquisito basandosi, all'occorrenza, sul carattere provvisorio della liquidazione effettuata [3]. Prima di pronunciarmi su tali due questioni, ritengo necessario richiamare le norme della sesta direttiva e del

3 — La questione, dibattuta dalle parti ed evocata dalla Schloßstraße all'udienza, di determinare in quale momento debba ritenersi iniziata la costruzione dell'edificio ai fini dell'UStG è, come già ritiene il Bundesfinanzhof nella sua ordinanza di rinvio, una questione di diritto nazionale che non occorre esaminare nel contesto della presente causa.

diritto tedesco applicabili alla locazione di beni immobili.

A — *Norme della sesta direttiva e del diritto tedesco applicabili alla locazione di beni immobili*

11. In conformità della sesta direttiva, la locazione di immobili è, in linea di principio, esente da IVA. Così dispone l'art. 13, parte B, secondo cui:

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

(...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili (...)».

12. Tuttavia, l'art. 13, parte C, dispone:

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

a) affitto e locazione di beni immobili;

(...)

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

13. In Germania, l'esenzione dall'IVA nelle operazioni di affitto di beni immobili è disposta dall'art. 4, punto 12, lett. a), dell'UStG. Tuttavia, tale Stato membro ha fatto ricorso alla possibilità offertagli dalla sesta direttiva di concedere ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione, come si può inferire dall'art. 9, n. 1, della medesima legge.

14. Nella versione precedente alla modifica introdotta dalla StMBG 21 dicembre 1996,

l'art. 9, n. 2, dell'UStG, dispone quanto segue:

«La rinuncia all'esenzione ai sensi del n. 1 è ammissibile unicamente (...) in caso di locazione e/o di affitto di terreni [art. 4, punto 12, lett. a)] quando l'imprenditore fornisca la prova che il terreno non sia utilizzato o destinato né a fini abitativi né a finalità non connesse ad un'attività d'impresa».

15. L'StMBG ha previsto, con effetto dal 1° gennaio 1994, una limitazione del menzionato diritto di opzione quanto alle operazioni di locazione di beni immobili. Secondo il nuovo testo dell'art. 9, n. 2, dell'UStG:

«La rinuncia all'esenzione ai sensi del n. 1 è ammissibile (...) in caso di affitto o locazione di terreni [art. 4, punto 12, lett. a)] unicamente allorquando il beneficiario utilizzi o abbia intenzione di utilizzare il terreno per attività che non siano incompatibili con la detrazione dell'imposta a monte. Spetta all'imprenditore apportare la prova che tali condizioni sono soddisfatte».

16. Inoltre, l'StMBG ha introdotto, all'art. 27, n. 2, dell'UStG, una disposizione transitoria per disciplinare l'applicazione della nuova versione dell'art. 9, n. 2. Ai sensi di tale disposizione:

«L'art. 9, n. 2, non è applicabile quando l'edificio costruito sul terreno:

(...)

3. è utilizzato o destinato a finalità diverse da quelle indicate ai punti 1 e 2 [4] ed è stato completato anteriormente al 1° gennaio 1998

e quando (...) nei casi di cui al punto 3, la costruzione dell'edificio è stata iniziata prima dell'11 novembre 1993».

17. La Corte di giustizia ha confermato, nella sua giurisprudenza, l'ampio potere discrezionale di cui dispongono gli Stati membri nell'ambito delle disposizioni di cui all'art. 13, parti B e C.

4 — I punti 1 e 2 si riferiscono ad edifici utilizzati a fini abitativi o altre finalità non connesse ad un'attività d'impresa.

18. Così, nella sentenza Becker [5], la Corte ha dichiarato che:

«(...) valendosi della facoltà loro attribuita [dall'art. 13, parte C], gli Stati membri possono dare, ai beneficiari degli esoneri previsti dalla direttiva, la possibilità di rinunciare all'esonero, in tutti i casi, entro certi limiti, secondo determinate modalità (...)».

19. Nella sentenza Belgocodex [6], successiva alla proposta della presente domanda di pronuncia pregiudiziale, e su cui tornerò più tardi, la Corte ha affermato:

«(...) gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13, B e C. Infatti, spetta loro valutare se occorra introdurre o meno il diritto di opzione, in base a quanto essi ritengano opportuno in funzione del contesto esistente nel loro paese in un dato momento. La libertà di accordare o meno il diritto di opzione non è limitata nel tempo né dal fatto che una decisione contraria sia stata adottata in un periodo precedente. Gli Stati membri possono quindi anche, nell'ambito delle loro competenze nazionali, revocare il diritto di opzione dopo averlo introdotto e ritornare alla regola di base che è l'esenzione dall'imposizione per le operazioni di affitto e di locazione di beni immobili».

20. Una prima conclusione deve quindi trarsi da tale giurisprudenza per quanto attiene al presente caso. Il governo tedesco ha potuto legittimamente limitare, attraverso l'StMBG del 1994, la portata del diritto di optare per l'imposizione concesso per le operazioni di affitto e di locazione di beni immobili. L'art. 13, parti B e C, lascia agli Stati membri la facoltà di decidere, secondo il contesto economico di un dato momento, se sia opportuno concedere il diritto di optare per l'imposizione e, in tal caso, quali condizioni o limiti vadano imposti all'esercizio di tale diritto.

21. Avendo chiarito quanto precede, procederò ad esaminare se, conformemente al diritto comunitario, la Schloßstraße avesse già acquisito, al momento dell'entrata in vigore dell'StMBG del 1994, il diritto alla detrazione e se tale diritto avrebbe potuto esserle revocato con effetto retroattivo.

B — *Origine del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle spese di investimento*

22. Il governo tedesco considera che, conformemente al sistema della sesta direttiva, il diritto di detrarre l'IVA dipende dalla

5 — Sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 38).

6 — Sentenza 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex (Racc. pag. I-8153, punto 17).

circostanza che i servizi su cui grava quest'ultima siano stati utilizzati per realizzare operazioni soggette ad imposta. Pertanto, la decisione sul punto se sussista il diritto può essere adottata in maniera definitiva solo quando si conoscono le operazioni per cui si sono effettivamente utilizzati i servizi di cui trattasi.

23. Applicando tale disamina ai fatti descritti, esso afferma che, conformemente all'art. 9, n. 2, dell'UStG, nella versione modificata del 1994, la Scloßstraße non ha mai disposto di un diritto provvisorio a detrarre l'imposta sostenuta sulle operazioni di locazione alla società di servizi finanziari, dato che quest'ultima non utilizza i locali affittati per realizzare operazioni soggette ad imposta. Ritiene che occorra basarsi sulla nuova redazione della detta disposizione nella misura in cui il soggetto passivo non ha affittato l'immobile se non dopo l'entrata in vigore dell'StMBG e che il diritto alla detrazione debba essere determinato allorché si realizzano le operazioni di cui trattasi, dovendosi tener conto, a tal fine, delle modifiche legislative verificatesi prima dell'inizio di codeste operazioni.

24. A mio parere, la disamina del governo tedesco non è conforme alle disposizioni applicabili della sesta direttiva come sono state interpretate dalla Corte di giustizia.

25. Intitolato «Origine e portata del diritto a dedurre», l'art. 17 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«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;

(...)» [7].

7 — Testo originale dell'art. 17 della sesta direttiva. Il n. 2 è stato successivamente modificato dall'art. 1, punto 22, della direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1), e dall'art. 1, punto 10, della direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE, e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18).

26. In conformità dell'art. 10, n. 2, prima frase, della sesta direttiva, «il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diviene esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi».

27. La Corte ha ripetutamente dichiarato che il sistema delle detrazioni 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 [8].

28. La Corte ha anche dichiarato che, in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione conferito ai soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Poiché tali limitazioni devono applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva [9]. In tal senso, la Corte ha segnalato che le disposizioni di cui all'art. 17, nn. 1 e 2, indicano con precisione i requisiti che determinano il sorgere e la portata del diritto alla detrazione. Tali disposizioni non lasciano agli Stati membri alcun margine di discrezionalità per quanto attiene alla loro attuazione. Esse attribuiscono pertanto ai singoli diritti che questi possono far valere dinanzi al giudice nazionale per opporsi a una normativa nazionale incompatibile con le disposizioni medesime [10].

29. Per quanto riguarda, più concretamente, le spese d'investimento al fine di avviare un'attività economica soggetta ad imposta, va considerato, conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia [11], che dette spese consistono già in un'attività economica agli effetti dell'art. 4 della sesta direttiva e che, pertanto, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA assolta sulle medesime. Si porrebbe altrimenti a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuare la detrazione in conformità dell'art. 17, e si opererebbe un'arbitraria distinzione tra le spese d'investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento dell'impresa [12].

30. Inoltre, il diritto a detrarre l'IVA, una volta nato, rimane acquisito anche se

8 — V., in particolare, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19); 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punto 15), e 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 15).

9 — V., in particolare, le sentenze Commissione/Francia, già citata alla nota 8, punti 16 e 17; 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag I-3795, punto 27), e 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18), nonché la sentenza Ghent Coal Terminal, già citata alla nota 8, punto 16.

10 — Sentenza BP Soupergaz, già citata alla nota 9, punto 35.

11 — Per un'esposizione più dettagliata della giurisprudenza in parola, si vedano le conclusioni da me presentate lo stesso giorno nella causa C-400/98, Breitsohl (Racc. 2000 pag. I-4321, punti 18-27).

12 — Sentenza Rompelman, già citata alla nota 8, punti 22 e 23.

l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili o qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà [13]. Infatti, il principio della certezza del diritto osta 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 [14]. Se del caso, la fornitura di un bene d'investimento nel corso del periodo di rettifica può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste all'art. 20, n. 3, della direttiva [15].

31. Conseguentemente, risulta dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, quali sono state interpretate dalla Corte di giustizia, che la determinazione del diritto a detrarre l'IVA sostenuta sulle spese d'investimento sorge necessariamente nel medesimo momento in cui si effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi all'origine di tali spese. Se il soggetto passivo prova che la sua effettiva intenzione è quella di utilizzare gli investimenti per realizzare un'attività che, conformemente alla sesta direttiva o alla normativa nazionale vigente in quel momento, è soggetta ed imposta, acquisirà immediatamente il diritto alla detrazione, ciò anche se la prospettata attività non pervenga mai ad essere realizzata.

32. Peraltro, il collegamento tra l'acquisto dei beni d'investimento ed il sorgere del diritto alla detrazione resta confermato, a mio parere, dall'art. 20 della sesta direttiva, relativo alla rettifica delle deduzioni. Il n. 2 di tale articolo relativo ai beni d'investimento prevede, come regola generale, che la rettifica dev'essere ripartita su cinque anni, *compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati*, e non quando i beni d'investimento cominciano ad essere utilizzati per realizzare attività soggette ad imposta [16].

33. Tornando alla presente causa, spetta al giudice nazionale determinare quale fosse l'intenzione effettiva della Schloßstraße nel momento in cui si sono prodotte le spese di investimento di cui è causa [17]. Se la sua effettiva intenzione era quella di utilizzare tali investimenti per realizzare un'attività che, all'epoca, era soggetta ad imposta —o, piuttosto, che poteva esserlo in virtù del diritto di opzione per l'imposizione, soppresso più tardi — si dovrà considerare, come opportunamente afferma la Commissione, che la Schloßstraße ha acquisito il diritto alla detrazione nel momento in cui le sono stati forniti i servizi in questione,

13 — Sentenza Ghent Coal Terminal, già citata alla nota 8, punti 19 e 20.

14 — Sentenza Inzo, già citata alla nota 2, punto 21.

15 — Sentenza Ghent Coal Terminal, già citata alla nota 8, punto 23.

16 — Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a vent'anni (art. 20, n. 2, ultima frase, nella versione della direttiva 95/7, citata alla nota 7 supra). Certo è che il medesimo n. 2 dispone che, «in deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi *a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni*» (il corsivo è mio). Ciò nonostante, siffatta facoltà attribuita agli Stati membri si configura come un'eccezione alla regola generale segnalata. D'altro canto, l'art. 17, relativo al diritto a deduzione, non include alcuna riserva di tal sorta a favore degli Stati membri.

17 — Il giudice di rinvio segnala che, almeno sino al giugno 1993, l'intenzione degli associati era quella di cedere ad un terzo la licenza edilizia. Ciò nonostante, spetta al giudice nazionale chiarire se tale fatto, al cui riguardo l'ordinanza di rinvio non fornisce informazioni sufficienti, non abbia alcuna incidenza sulla regolarità della detrazione provvisoria accordata dal Finanzamt.

prima dunque dell'entrata in vigore della modifica legislativa. Conseguentemente, esaminerò in prosieguo la soppressione retroattiva di un diritto, *già acquisito*, di opzione per l'imposizione e di detrazione.

C — *Possibilità per gli Stati membri di sopprimere retroattivamente il diritto, già acquisito, di optare per l'imposizione ed di detrarre l'IVA*

34. Allo scopo di trattare tale aspetto, dovrò nuovamente riferirmi alla sentenza Belgocodex [18]. In tale causa il ricorrente nella causa principale aveva acquistato un immobile in cui aveva proceduto ad una serie di lavori di ristrutturazione. In seguito, essa lo ha dato ad un'impresa che lo ha utilizzato per la sua attività economica. La Belgocodex aveva quindi detratto l'IVA che era stata assolta sulle spese dei lavori di ristrutturazione.

35. La Belgocodex ha operato la detrazione basandosi sulla legge 28 dicembre 1992, con cui si è modificato il testo unico belga sull'IVA e si è introdotto il diritto di opzione per l'imposizione sulle operazioni di locazione di beni immobili. Tale legge prevedeva tuttavia che nelle norme di applicazione si stabilisse la forma dell'opzione, la modalità del suo esercizio ed i requisiti che doveva soddisfare il contratto di locazione. Tali norme di attuazione non furono mai adottate e, il 6 luglio 1994, la legge del 1992 è stata formalmente abolita con effetto retroattivo.

36. In ragione di siffatta abolizione, l'amministrazione tributaria belga ha negato alla Belgocodex la detrazione da essa richiesta, per cui quest'ultima ha presentato un ricorso dinanzi al Tribunale di primo grado di Nivelles, il quale ha chiesto alla Corte di giustizia se uno Stato membro che si è avvalso della facoltà contemplata dall'art. 13, parte C, della sesta direttiva, e che ha quindi accordato ai soggetti passivi il diritto di opzione per la tassazione di talune locazioni immobiliari possa abolire con una legge successiva detto diritto di opzione e ripristini così integralmente l'esenzione.

37. La Belgocodex ha fatto valere dinanzi alla Corte di giustizia che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto si oppongono all'abolizione retroattiva della normativa nazionale di cui trattasi. Ha asserito che, con l'adozione della legge del 1992, aveva potuto legittimamente contare sulla concessione del diritto di opzione, indipendentemente dall'adozione del regio decreto di applicazione.

38. Nella relativa sentenza la Corte ha ricordato che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del

18 — Citata alla nota 6, supra.

diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie. Tuttavia, nelle circostanze specifiche del caso di specie, la Corte ha ritenuto che non spettasse ad essa ma al giudice nazionale valutare se una violazione di questi principi fosse stata commessa con l'abolizione retroattiva di una legge il cui decreto di esecuzione non era mai stato adottato.

39. Le «circostanze specifiche» nella causa Belgocodex consistevano nel fatto che sussistevano dubbi se, in conformità della normativa applicabile di diritto belga, la legge del 1992 abbia effettivamente offerto la possibilità di optare per la tassazione nel caso di specie, in assenza delle previste norme di esecuzione. Trattavasi quindi di una questione la cui soluzione spettava al giudice a quo.

40. La Commissione afferma che, nel presente caso, non emergono siffatte circostanze specifiche. Essa, basandosi sulla sentenza Ghent Coal Terminal [19], asserisce che il diritto alla detrazione non può essere revocato alla Schloßstraße per motivi estranei alla sua volontà. Dal punto di vista della Commissione, la limitazione del diritto di opzione introdotta a causa dell'adozione di una legge cui una norma transitoria attribuisce effetto retroattivo va considerata a tali fini un motivo estraneo alla volontà del soggetto passivo. Va dunque lasciato alla Schloßstraße il beneficio delle imposte da essa già de tratte prima dell'entrata in vigore della rif orma legislativa.

41. Condivido l'esame della C ommissione. Dall'ordinanza di rinvio si i nferisce che, negli esercizi 1992 e 1993, h a adempiuto tutti i requisiti imposti dall a normativa tedesca applicabile in quel n omento per avvalersi del diritto di opzion e per l'imposizione. In seguito, l'entrata in vigore della nuova normativa le ha impedi to di attuare la sua intenzione di utilizzare tali beni di investimento al fine di realiz zare attività economiche soggette ad impos ta. Pertanto, codesta modifica legislativa c ostituisce, a mio parere, una «circostanza estranea alla volontà» del soggetto passivo, agli effetti della sentenza Ghent Coal T erminal, che non può privarla del diritto all la detrazione già acquisito.

42. Aggiungerò che, se è ben ve ro, come già segnalato, che l'art. 13, parti B e C, della sesta direttiva conferisce agli S tati membri un ampio potere discrezionale per disciplinare il diritto di opzione e persino di sopprimerlo, detto potere d iscrezionale non può essere utilizzato per violare l'art. 17, n. 1, della direttiva medesima, revocando un diritto a de duzione già acquisito.

43. Tale revoca costituisce, inoltre, una violazione del legittimo affi damento da

19 — Citata alla nota 8.

parte del soggetto passivo, nella corretta applicazione della direttiva. A questo proposito si deve ricordare che il rispetto del principio della tutela del legittimo affidamento, principio generale di diritto comunitario di rango superiore diretto alla tutela dei singoli [20], si impone ad ogni autorità nazionale che debba applicare il diritto comunitario [21].

D — *Incidenza del carattere provvisorio degli avvisi di liquidazione*

44. A mio parere, il fatto che, conformemente al diritto interno, l'amministrazione tributaria possa rettificare gli avvisi di liquidazione provvisoria inviati ai soggetti passivi con riguardo agli elementi sia di fatto sia di diritto [22] non modifica la precedente disamina.

45. Il governo tedesco sostiene che, anche qualora l'applicazione di una modifica legislativa ad un diritto alla detrazione già acquisito, per servizi forniti al soggetto passivo anteriormente a tale modifica, venisse considerata come un'applicazione retroattiva illegittima, i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto non sarebbero stati violati nel presente caso dato che la Schloßstraße non poteva, a causa della riserva di verifica delle liquidazioni provvisorie prevista nell'AO, far valere la tutela del legittimo affidamento per quanto attiene al carattere definitivo del suo diritto alla detrazione.

46. La possibilità, per le amministrazioni tributarie, di effettuare verifiche ed all'occorrenza di modificare le liquidazioni provvisorie inviate ai soggetti passivi, sussiste nella maggioranza degli Stati membri e rappresenta uno strumento di indubitabile utilità nella gestione dei tributi, in generale, e dell'IVA, in particolare [23].

47. In tal modo, se grazie ad un controllo viene accertato che un soggetto passivo ha tentato di frodare l'amministrazione finanziaria dichiarando come acquisizione di beni per la sua impresa l'acquisto di oggetti in realtà destinati al suo uso personale, allo scopo di detrarre l'IVA assolta, l'amministrazione tributaria potrà liquidare d'uffi-

20 — Sentenza 19 maggio 1992, cause riunite C-104/89 e C-37/90, Mulder e a./Consiglio e Commissione (Racc. pag. I-3061, punto 15).

21 — Sentenza 27 settembre 1979, causa 230/78, Eridania e Società italiana per l'industria degli zuccheri (Racc. pag. 2749, punto 31). E' però evidente che la modifica legislativa introdotta dallo StMBG sarà integralmente applicata ai beni e servizi di cui sia stata destinataria la Schloßstraße a partire dalla data della sua entrata in vigore, cioè dal 1° gennaio 1994. In effetti, come ha dichiarato la Corte di giustizia, «la sfera di applicazione [del principio di tutela del legittimo affidamento] non può tuttavia essere estesa fino a rendere impossibile, in generale, che una nuova disciplina si applichi agli effetti futuri di situazioni sorte sotto l'impero della disciplina anteriore, senza assunzione di alcun obbligo nei confronti della pubblica amministrazione» (sentenza 16 maggio 1979, causa 84/87, Tomadini, Racc. pag. 1801, punto 21).

22 — Così recita l'art. 164 della AO, che dispone quanto segue: «1. Le imposte possono essere liquidate, fintantoché nella fattispecie non sia intervenuta una definitiva verifica, in via generale o particolare, e con riserva di successiva verifica, senza che tale liquidazione debba essere motivata.
(...)
2. Fintantoché la suddetta riserva dispiega la sua efficacia, la liquidazione può essere passibile di annullamento o modifica (...)
(...)
4. La riserva di verifica perde effetto a partire dalla scadenza del termine di liquidazione (...)».

23 — Infatti, la gestione dell'IVA si basa di norma sul sistema di autorizzazione, essendo gli stessi soggetti passivi coloro che devono determinare il debito tributario e provvedere al suo regolamento alle Finanze.

cio l'imposta e revocare la detrazione già concessa.

48. Ciò vale anche in rapporto al procedimento di rettifica istituito dall'art. 20 della sesta direttiva. Conformemente a tale sistema, e per quanto attiene in concreto ai beni d'investimento, il soggetto passivo deve procedere alla rettifica degli importi detratti quando entro un termine determinato si verifichino talune circostanze. Così, nel presente caso, se la Schloßstraße avesse modificato la prevista utilizzazione dell'immobile, aumentando, per esempio, la parte di quest'ultimo destinata a fini abitativi, l'amministrazione tributaria avrebbe potuto ridurre, mediante la regola del prorata, l'importo detraibile dell'IVA sostenuta.

49. Non risulta tuttavia dai fatti di causa che la Schloßstraße avrebbe commesso una frode né modificato l'utilizzazione che intendeva fare dell'immobile allorché esercitò inizialmente il suo diritto di opzione per l'imposizione e la detrazione. Di conseguenza, l'unica ragione su cui potrebbe fondarsi la revoca dei diritti di opzione e detrazione già acquisiti sarebbe, in tal caso, la riforma legislativa successiva che ha soppresso il diritto di optare per l'imposizione nelle attività economiche svolte dalla Schloßstraße.

50. Orbene, come già indicato, il diritto alla detrazione oggetto della causa risulta, in maniera diretta, dall'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva. Conseguentemente, la Schloßstraße nutriva il legittimo affidamento nel fatto che si sarebbe rispettato il suo diritto alla detrazione. Alla luce di quanto precede, considero che l'amministrazione tributaria non può utilizzare il procedimento di verifica delle liquidazioni provvisorie per sopprimere retroattivamente il diritto già acquisito in parola, dato che violerebbe il legittimo affidamento del soggetto passivo fondato sulla normativa comunitaria.

IV — Conclusione

51. Sulla base delle precedenti considerazioni, propongo alla Corte di giustizia di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof nel modo seguente:

«L'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle

imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro il quale decide di sopprimere il diritto di opzione per l'imposizione con riguardo a determinate attività economiche revochi, con effetto retroattivo, il diritto di detrarre l'IVA assolta sulle spese di investimento effettuate prima dell'entrata in vigore di siffatta modifica, al fine di realizzare dette attività economiche. Ciò vale anche qualora la detrazione sia stata inizialmente concessa al soggetto passivo con riserva di verifica a posteriori».