SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
18 novembre 2004 *

Nel procedimento C-284/03,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour d'appel de Bruxelles (Belgio) con decisione 19 giugno 2003, pervenuta in cancelleria il 2 luglio 2003, nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Stato belga

e

Temco Europe SA,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dal sig. A. Rosas (relatore), dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Lenaerts e S. von Bahr, giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 2 aprile 2004,

viste le osservazioni presentate:

— per lo Stato belga, dalla sig.ra E. Dominkovits, in qualité di agente, assistita dagli avv.ti B. van de Walle de Ghelcke e C. Louveaux;

— per la Temco Europe SA, dall'avv. J.-P. Magremanne;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e C. Giolito, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 maggio 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia

di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Temco Europe SA (in prosieguo: la «Temco Europe») e lo Stato belga relativamente ad un'ingiunzione emessa nei confronti della Temco Europe affinché fossero pagati gli importi di EUR 137 125,53 (BEF 5 531 639) a titolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») asseritamene dedotta ingiustamente dalla detta società e di EUR 13 708,51 (BEF 553 000) che rappresenta l'ammontare di un'ammenda, nonché gli interessi legali relativi a questi importi.

Ambito normativo

La normativa comunitaria

3 Nel capo X intitolato «Esenzioni», l'art. 13 della sesta direttiva, anch'esso intitolato «Esenzioni all'interno del paese», contiene le seguenti disposizioni:

«(...)

B. *Altre esenzioni*

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

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

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

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

3. delle locazioni di utensili e macchine fissate stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione.

(...)».

La normativa nazionale

4 L'art. 1709 del codice civile belga stabilisce:

«La locazione di cose è un contratto con il quale una delle parti si impegna a concedere all'altra il godimento di una cosa per un certo tempo e contro un corrispettivo che quest'ultima s'impegna a versarle».

5 L'art. 44, n. 3, punto 2, del codice dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «codice IVA») prevede che sono esentati da quest'ultima, in particolare, «l'affitto, la locazione e la cessione del contratto di locazione di beni immobili per natura, come anche l'uso di tali beni alle condizioni dell'art. 19, n. 1 (...)».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

6 Il giudice del rinvio descrive i fatti all'origine della controversia di cui alla causa principale nel modo seguente:

«La SA Temco Europe è soggetta all'IVA per la sua attività di pulizia e di manutenzione di edifici (...).

Essa è proprietaria dell'immobile sito nella Chaussée de Ruisbroeck, nn. 107-117. Dalla fine del 1993 all'inizio del 1994, essa ha fatto eseguire lavori di ristrutturazione dell'edificio sito al n. 111 e ha dedotto l'IVA che le era stata fatturata su questi lavori di ristrutturazione. Essa non ha nell'edificio la sede di esercizio dell'attività.

La SA Temco Energy Management Company, la SA Publi-round e la SA Petrus sono tre società appartenenti allo stesso gruppo; esse dipendono insieme alla SA Temco Europe da una direzione centrale comune.

Il 1° febbraio 1994, la SA Temco Europe ha concluso con queste tre società tre accordi qualificati dalle parti contraenti come cessioni [in prosieguo: gli «accordi»] in base ai quali la SA Temco Europe autorizza ogni cessionario ad esercitare la sua attività nell'immobile, secondo una destinazione decisa dal consiglio di amministrazione della cedente, senza che il cessionario abbia un diritto particolare sull'una o sull'altra parte dell'immobile. Non sono prodotti né i documenti che giustificano l'attività dei cessionari né le decisioni del consiglio di amministrazione della cedente quanto alla destinazione.

Gli accordi sono conclusi per la durata dell'attività del cessionario, che è tenuto ad un uso esclusivo dei locali per la sua attività rispettando il regolamento d'ordine interno stabilito dalla cedente; il consiglio di amministrazione della cedente può tuttavia esigere dal cessionario in ogni momento e senza preavviso che egli liberi gli spazi concessi.

Il cessionario è tenuto ad assumersi tutte le spese necessarie alla sua attività. Il gas e l'elettricità sono calcolati in funzione del consumo e le spese comuni in funzione del numero di metri quadrati occupati. Esso è altresì tenuto a provvedere alla manutenzione degli spazi da esso occupati sulla base dei criteri decisi dal consiglio di amministrazione del cedente.

L'affitto viene pagato annualmente ed è fissato in BEF 3 500 a metro quadrato nella parte adibita ad ufficio e in BEF 1 000 a metro quadrato nella parte adibita a deposito ed è aumentato dello 0,4 % della cifra d'affari, IVA esclusa, del cessionario e di BEF 5 000 ogni anno per persona impiegata.

Le parti hanno espressamente escluso l'applicazione dell'art. 1709 del codice civile.

Il regolamento d'ordine interno prevede le regole relative all'accesso all'edificio, alla pulizia, alla possibilità di apporre insegne pubblicitarie, il diritto di accesso illimitato degli addetti della cedente, nonché l'obbligo per i cessionari di avere cura:

— degli allacci per il telefono, l'acqua, il gas, l'elettricità, il riscaldamento, eventualmente in accordo con gli altri occupanti;

— dell'accesso dell'insieme degli occupanti ai distributori di bevande, alla mensa, alle docce;

— dell'accessibilità delle strade carrozzabili e dei parcheggi;

— di un deposito e di un uso responsabili delle fogne.

La SA Temco Europe non fornisce alcuna informazione utile in merito all'esecuzione di questi accordi.

L'ispettore aggiunto dell'amministrazione dell'IVA ha accertato nel verbale redatto il 30 settembre 1996:

— che per due degli occupanti gli accordi sono stati firmati dopo la pubblicazione del trasferimento della loro sede sociale nell'immobile controverso;

— che nessuna disposizione negli accordi circoscrive l'attività dei cessionari, né l'uso da fare dei locali;

— che non esiste alcun controllo sulla quota del canone di locazione collegato alla cifra d'affari e che questa quota rappresenta il 7 % del canone per la SA Petrus, il 6 % per la SA Publi-round e lo 0 % per la SA Temco Energy;

— che gli occupanti possiedono una chiave di accesso all'edificio e che l'edificio non è oggetto di alcuna sorveglianza né ha la portineria, sicché la limitazione di accesso prevista nel regolamento d'ordine interno è puramente formale.

Non è controverso che le società occupavano ancora gli edifici nel corso della causa».

7 In seguito ad un controllo effettuato dall'amministrazione dell'IVA, del registro e del demanio (in prosieguo: l'«amministrazione»), quest'ultima ha concluso che gli accordi costituivano in realtà locazioni di beni immobili esentate dall'IVA in applicazione dell'art. 44, n. 3, punto 2, del codice IVA, disposizione con cui è stato recepito l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva e che quindi la deduzione dell'IVA sui lavori di ristrutturazione dell'immobile sito al n. 111 della chaussée de Ruisbroek non era fondata.

8 Di conseguenza, l'amministrazione ha chiesto alla Temco Europe il pagamento degli importi di EUR 137 125,53 (BEF 5 531 639) a titolo dell'IVA asseritamene dedotta ingiustamente e di EUR 13 708,51 (BEF 553 000), che rappresenta l'ammontare di un'ammenda, nonché gli interessi legali relativi a questi importi.

9 Poiché la Temco Europe ha rifiutato di pagare i detti importi, è stata emessa un'ingiunzione nei suoi confronti da parte dell'amministrazione. La Temco Europe ha presentato ricorso contro questa ingiunzione e, con sentenza 29 novembre 2000, il Tribunal de première instance de Bruxelles (Belgio) l'ha annullata. Lo Stato belga ha impugnato questa sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

10 La Cour d'appel de Bruxelles nutre dubbi sulla nozione di «locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva relativamente agli accordi così come sono stati conclusi e vengono eseguiti nella causa principale. Tale giudice precisa al riguardo:

«Nel caso di specie, sono stati firmati contratti leonini tra l'appellata, la cedente e i cessionari con i quali è concesso ai cessionari un diritto di occupazione precaria dell'immobile. Tali contratti sono manifestamente conclusi per sfuggire alla nozione di contratto di affitto e di locazione di beni immobili.

Questi contratti non possono tuttavia essere analizzati senza prendere in considerazione lo stretto legame tra le dette società che dipendono tutte dalla stessa direzione, il che garantisce ai cessionari una continuità nell'occupazione e un'esecuzione ragionevole degli accordi.

L'esecuzione dei contratti dimostra che i cessionari dispongono di un accesso continuo e illimitato ai locali e che essi godono di una grande stabilità nell'occupazione dei loro uffici e negozi».

11 In tale contesto, la Cour d'appel de Bruxelles ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva possa essere interpretato nel senso che operazioni, corrispondenti nel diritto belga ad un contratto innominato con cui una società concede simultaneamente tramite contratti differenti a società collegate un diritto precario di occupazione sul medesimo immobile dietro pagamento di un'indennità fissata in parte ma essenzialmente in funzione della superficie occupata, rimanendo inteso che la precarietà è neutralizzata da una direzione comune ai cessionari e al cedente, costituiscano ai sensi del diritto comunitario una locazione di beni immobili o, in altri termini, se la nozione autonoma di diritto comunitario di "locazione di beni immobili" di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva ricomprenda l'utilizzo a titolo oneroso di un bene immobile per

finalità estranee all'attività economica del soggetto passivo — definizione ripresa nell'art. 44, n. 3, punto 2, in fine, [del codice IVA] —, cioè la messa a disposizione a titolo precario per un periodo indeterminato e dietro pagamento di un corrispettivo mensile, foss'anche variabile e soggetto in parte ai risultati del contraente che gode di un diritto di occupazione non esclusivo, rimanendo inteso che la precarietà è neutralizzata da una direzione comune al cessionario e al cedente».

Sulla questione pregiudiziale

12 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che costituiscono operazioni di «locazione di beni immobili» ai sensi di questa disposizione operazioni con cui una società concede contemporaneamente, con contratti diversi a società ad essa collegate, un diritto precario di occupazione sul medesimo immobile contro pagamento di un'indennità fissata principalmente in funzione della superficie occupata.

Osservazioni presentate alla Corte

13 La Temco Europe sostiene che gli accordi, riconosciuti nel senso che non sono contratti di locazione in diritto belga, non rispondono alla definizione di locazione ai sensi del diritto comunitario a causa dell'assenza del diritto esclusivo di occupazione del bene, del carattere essenzialmente precario di questo diritto e del fatto che la remunerazione di quest'ultimo non è fissata in funzione della sola durata d'occupazione del bene.

14 Lo Stato belga fa valere che, per valutare la natura di un contratto, occorre tener conto delle condizioni di esecuzione dello stesso, indipendentemente dalla formulazione delle sue clausole. Esso mette anche in evidenza la necessità di prendere in considerazione la ratio legis dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, il contesto nel quale tale esenzione si inserisce, gli obiettivi e la struttura della detta direttiva. Il criterio relativo alla durata del contratto non potrebbe essere interpretato nel senso che questa durata dovrebbe essere sempre determinata al momento della conclusione del contratto. Per quanto riguarda il carattere precario dell'occupazione, lo Stato belga ritiene che si tratti di una modalità di estinzione dell'obbligazione, che non rimette in discussione l'essenza della prestazione resa.

15 La Commissione sottolinea che il giudice del rinvio ha esso stesso ritenuto i contratti leonini e fittizi, in quanto sono manifestamente redatti al fine di sfuggire alla nozione di «locazione di beni immobili». Essa ritiene che spetti al giudice nazionale tener conto della realtà dei fatti e non fermarsi alla formulazione degli accordi. Essa fa valere anche che si potrebbe presumere una volontà di evasione fiscale, in considerazione dell'assenza di motivi economici validi per la conclusione degli accordi, o che il detto giudice, che deve statuire sul merito della controversia, potrebbe basarsi sulla nozione di abuso di diritto, sviluppato dalla Corte in altre circostanze.

Giudizio della Corte

16 In primo luogo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria (v. sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 51; 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer, Racc. pag. I-563, punto 25, e 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collis, Racc. pag. I-5965, punto 22).

17 In secondo luogo, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze Commissione/Irlanda, cit., punto 52, 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I-493, punto 25; e Sinclair Collis, cit., punto 23). Come ha rilevato giustamente l'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa tuttavia che i termini utilizzati per specificare le esenzioni debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti.

18 Per quanto riguarda le esenzioni di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, occorre constatare che questa disposizione non definisce la nozione di «locazione» e nemmeno rinvia alle rispettive definizioni adottate a tal riguardo dalle normative degli Stati membri (v. sentenze 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen», Racc. pag. I-6831, punto 44; e Sinclair Collis, cit., punto 24). La detta disposizione deve pertanto essere interpretata alla luce del contesto nel quale essa si inserisce, della finalità e della struttura della sesta direttiva, tenendo conto particolarmente della ratio legis dell'esenzione che essa prevede (v., in tal senso, sentenza «Goed Wonen», cit., punto 50).

19 In numerose sentenze, la Corte ha definito la nozione di locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva nel senso che essa consiste in sostanza nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare l'immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto (v., in tal senso, sentenze «Goed Wonen», cit., punto 55; 9 ottobre 2001, causa C-409/98, Mirror Group, Racc. pag. I-7175, punto 31; e causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 21; 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling, Racc. pag. I-4101, punto 49, e Sinclair Collis, cit., punto 25).

20 Se nelle sue sentenze la Corte ha messo più volte in evidenza l'elemento relativo alla durata della locazione, questo è avvenuto per distinguere l'operazione di locazione di beni immobili, che costituisce di norma un'attività relativamente passiva collegata al semplice trascorrere del tempo, la quale non produce un valore aggiunto significativo (v., in tal senso, sentenza «Goed Wonen», cit., punto 52), da altre attività le quali o hanno un carattere industriale e commerciale, quali le eccezioni di cui all'art. 13, parte B, lett. b), punti 1-4, della sesta direttiva, o hanno un oggetto che è caratterizzato dall'esecuzione di una prestazione meglio che dalla semplice messa a disposizione di un bene, come il diritto di utilizzare un campo da golf (sentenza Stockholm Lindöpark, cit., punti 24-27), quello di utilizzare un ponte contro versamento di un diritto di pedaggio (sentenza Commissione/Irlanda, cit.) o ancora il diritto di installare distributori di sigarette in uno stabilimento commerciale (sentenza Sinclair Collis, cit., punti 27-30).

21 La durata stessa della locazione non costituisce quindi, di per sé sola, l'elemento determinante che consente di qualificare un contratto come locazione di beni immobili ai sensi del diritto comunitario, anche se la brevità della durata di un alloggio può costituire un criterio appropriato per distinguere l'alloggio alberghiero dalla locazione di spazi ad uso abitativo (sentenza 12 febbraio 1998, causa C-346/95, Blasi, Racc. pag. I-481, punti 23 e 24).

22 In ogni caso, non è indispensabile che questa durata sia stata fissata all'atto della conclusione del contratto. Infatti, occorre prendere in considerazione la realtà dei rapporti contrattuali (sentenza Blasi, cit., punto 26). Ora, la durata di una locazione può anche essere ridotta o prolungata di comune accordo tra le parti in corso di esecuzione del contratto.

23 Peraltro, anche se il corrispettivo del locatore che è collegato strettamente alla durata di occupazione del bene da parte del conduttore sembra riflettere al meglio il carattere passivo dell'operazione di locazione, non se ne può dedurre che un corrispettivo che prende in considerazione altri elementi imporrebbe di escludere la qualifica di «locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, in particolare allorché gli altri elementi presi in considerazione hanno un carattere manifestamente accessorio in relazione alla parte del corrispettivo collegato al trascorrere del tempo o non remunerano una prestazione diversa dalla semplice messa a disposizione del bene.

24 Per quanto riguarda infine il diritto, per il conduttore, di occupare l'immobile a titolo esclusivo, occorre rilevare che esso può essere limitato nell'accordo concluso con il locatore e riguarda solo l'immobile quale definito in tale accordo. Pertanto, il locatore può riservarsi il diritto di visitare regolarmente l'immobile locato. Per il resto, un contratto di locazione può riguardare talune parti di un immobile che devono essere utilizzate in comune con altri occupanti.

25 La presenza, nel contratto, di tali limitazioni al diritto di occupare i luoghi dati in locazione non impedisce che questa occupazione sia esclusiva nei confronti di qualunque altro soggetto che secondo la legge o il contratto non possa far valere un diritto sul bene oggetto del contratto di locazione.

26 Per quanto riguarda l'operazione di cui trattasi nella causa principale, spetta al giudice del rinvio prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge per ricercarne gli elementi caratteristici e valutare se essa possa essere qualificata come «locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

27 A tale giudice spetterà anche identificare se gli accordi, così come vengono eseguiti, abbiano essenzialmente per oggetto la messa a disposizione passiva di locali o di superfici di immobili, dietro corrispettivo collegato al trascorrere del tempo, o se essi pongano in essere una prestazione di servizi che può ricevere una diversa qualificazione.

28 Occorre pertanto risolvere la questione posta nel modo seguente:

L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che costituiscono operazioni di «locazione di beni immobili» ai sensi di questa disposizione operazioni con cui una società concede simultaneamente, tramite contratti diversi a società ad essa collegate, un diritto precario di occupazione sul medesimo immobile dietro pagamento di un'indennità fissata principalmente in funzione della superficie occupata e allorché questi contratti, così come vengono eseguiti, hanno essenzialmente per oggetto la messa a disposizione passiva di locali o di superfici di immobili, contro un corrispettivo collegato al trascorrere del tempo e non una prestazione di servizi che possa ricevere una diversa qualificazione.

Sulle spese

29 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che costituiscono operazioni di «locazione di beni immobili» ai sensi di questa disposizione operazioni con cui una società concede simultaneamente, tramite contratti diversi a società ad essa collegate, un diritto precario di occupazione sul medesimo immobile dietro pagamento di un'indennità fissata principalmente in funzione della superficie occupata e allorché questi contratti, così come vengono eseguiti, hanno essenzialmente per oggetto la messa a disposizione passiva di locali o di superfici di immobili, contro un corrispettivo collegato al trascorrere del tempo e non una prestazione di servizi che possa ricevere una diversa qualificazione.

Firme