CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE L.A. GEELHOED presentate il 25 marzo 2004 [1]

I — Introduzione

1. La causa in esame verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte C, 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 [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»). In particolare, la Cour d'appel (Corte d'appello) (Lussemburgo) chiede se sia conforme all'art. 13, parte C, della sesta direttiva subordinare il diritto alla deduzione, che sorge con l'esercizio del diritto di opzione previsto da tale articolo, al previo ottenimento di un'approvazione non retroattiva. In altre parole, il giudice del rinvio chiede alla Corte se la libertà concessa agli Stati membri di fissare le condizioni per l'esercizio del diritto di opzione («Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio») sia limitata dal principio in materia di IVA che consiste nel diritto alla deduzione.

1 — Lingua originale: l'olandese.
2 — GU L 145, pag. 1.

II — Contesto normativo

A — *La normativa comunitaria*

2. L'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«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 sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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

(...)

C. Opzioni

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».

B — *La normativa nazionale*

3. L'art. 1 del regolamento granducale 7 marzo 1980, recante limiti e condizioni per l'esercizio del diritto di opzione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni immobiliari (in prosieguo: il «regolamento granducale») [3], consente ai soggetti passivi di «optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle seguenti operazioni immobiliari:

(...)

b) chiunque, in forza di un contratto scritto e consensualmente, affitta o dà in locazione beni immobili ad un soggetto passivo».

4. L'art. 3 del regolamento granducale così recita:

«Il diritto di opzione può essere esercitato solo per l'immobile utilizzato dal conduttore interamente o, in caso di uso misto, per la parte preponderante (...) per l'esercizio di attività che lo autorizzano a dedurre l'imposta versata a monte (...)».

3 — *Mémorial* 1980 A, pag. 242.

5. L'art. 5 del regolamento granducale così dispone:

«Chiunque eserciti il diritto di opzione deve presentare una dichiarazione scritta di opzione all'Administration de l'enregistrement per approvazione.

(...)

In caso di locazione, l'applicazione dell'imposta è autorizzata a partire dal primo giorno del mese seguente quello nel corso del quale la dichiarazione di opzione è stata autorizzata. La decisione amministrativa deve essere adottata entro un mese dal ricevimento di tale dichiarazione».

6. L'art. 7, secondo comma, del regolamento granducale stabilisce quanto segue:

«In caso di costruzione di un immobile, il proprietario può dedurre l'imposta versata a monte solo a partire dall'approvazione della dichiarazione di opzione per (...) la successiva locazione (...) dell'immobile. L'Amministrazione può tuttavia autorizzare il proprietario ad effettuare la deduzione dell'imposta a monte, man mano che vengono ricevute le fatture, quando è certo che la condizione di cui all'art. 3 del presente regolamento è soddisfatta e quando il proprietario si è impegnato a presentare una dichiarazione di opzione al momento del completamento della costruzione».

III — Fatti

7. La società a responsabilità limitata Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (in prosieguo: la «VOK») ha dedotto, per gli anni 1993 e 1994, l'imposta versata a monte relativa ad un immobile da essa dato in locazione, con fatturazione dell'IVA, a partire dal gennaio 1993.

8. Il 29 giugno 1993 la VOK ha inviato all'Administration de l'enregistrement et des domaines (Ufficio del registro e del demanio; in prosieguo: l'«Amministrazione») una dichiarazione ai fini dell'esercizio del diritto di optare per l'imposizione. Il 30 giugno 1993 le è stata accordata l'approvazione con effetto a decorrere dal 1° luglio 1993, mentre la VOK riteneva che l'IVA dovesse essere deducibile a partire dall'inizio della locazione (vale a dire dal 1° gennaio 1993).

9. In applicazione dell'art. 5 del regolamento granducale, l'Amministrazione ha nel frattempo rifiutato la deduzione del 50 % dell'IVA versata a monte in quanto il diritto alla deduzione poteva essere esercitato solo dopo la data dell'approvazione.

10. L'Amministrazione ha pertanto emesso taluni bollettini recanti rettifica d'ufficio delle dichiarazioni IVA.

11. A seguito di un reclamo della VOK presso il direttore dell'Amministrazione, quest'ultimo ha adottato una decisione nel gennaio 1998, in forza della quale, nel febbraio successivo, sono stati emessi nuovi bollettini recanti rettifica. Il direttore ha ritenuto, da una parte, che il 1° gennaio 1993 costituisse l'inizio dell'utilizzo dell'immobile.

12. Poiché l'opzione produceva i suoi effetti solo a decorrere dal 1° luglio 1993, la locazione non era assoggettata a IVA per la prima metà del 1993. Pertanto, l'IVA versata a monte poteva essere dedotta solo nella misura del 50 %, il che giustificava la rettifica della dichiarazione del 1993. Egli ha considerato, dall'altra, che l'esercizio dell'opzione dovesse dar luogo ad una seconda rettifica nel 1994, cioè che 9/10 dell'IVA non deducibile nel 1993 dovessero formare oggetto di una rettifica a favore della VOK. In definitiva, il 50 % di un decimo dell'IVA versata a monte, cioè il 5 % di tale imposta, restava non deducibile, quindi a carico della VOK.

13. La VOK ha in seguito citato in giudizio dinanzi al Tribunal d'arrondissement (Lussemburgo) l'Amministrazione e il Granducato di Lussemburgo al fine di ottenere l'annullamento della rettifica d'ufficio operata dall'Amministrazione riguardo alle dichiarazioni del 1993 e del 1994. Il Tribunale, con sentenza 7 novembre 2001, ha dato ragione alla VOK.

14. L'Amministrazione e il Granducato di Lussemburgo hanno quindi proposto appello dinanzi alla Cour d'appel.

15. Con sentenza 18 giugno 2003 la Cour d'appel ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), 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, consenta a uno Stato membro che si è avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e di locazione di beni immobili di subordinare l'integrale deduzione dell'IVA versata a monte a un'approvazione previa non retroattiva da parte dell'amministrazione tributaria».

16. Ai sensi dell'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte l'Amministrazione e il governo lussemburghesi, la VOK e la Commissione.

IV — Valutazione

17. Uno Stato membro che si è avvalso della facoltà di accordare ai propri contribuenti il diritto, di cui all'art. 13, parte C, della sesta direttiva, di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili può subordinare l'assoggettamento ad imposta di tali operazioni a un'approvazione previa da parte dell'Amministrazione tributaria?

18. La soluzione di tale questione dipende sostanzialmente dall'interpretazione dell'art. 13, parte C, secondo comma, della sesta direttiva. La facoltà concessa agli Stati membri di restringere la portata del diritto di opzione e di determinarne le modalità comprende anche quella di limitare l'applicazione facoltativa dell'IVA alle operazioni effettuate dopo la concessione dell'approvazione?

19. Su tale questione la VOK e la Commissione, da una parte, e l'Amministrazione e il governo lussemburghesi, dall'altra, hanno assunto posizioni a prima vista diametralmente opposte.

20. Gli argomenti della VOK e della Commissione si basano sulla giurisprudenza della Corte secondo la quale il principio del diritto alla deduzione immediata ed integrale dell'IVA versata a monte sarebbe uno dei principi fondamentali del sistema dell'IVA.

21. A tale riguardo essi fanno riferimento, in particolare, alle sentenze Molenheide e a., Schlossstraße e Breitsohl [4].

22. La VOK deduce da tale giurisprudenza che il sistema di controllo e di approvazione preventivi previsto dal regolamento granducale non è necessario al fine di contrastare gli abusi e le frodi fiscali, dato che un controllo a posteriori potrebbe essere addirittura più efficace di un siffatto controllo a priori. Ne risulterebbe la contrarietà di tale procedimento al principio di proporzionalità come ricordato, in particolare, ai punti 45 e 46 della citata sentenza Molenheide.

23. Segnatamente, secondo la VOK, l'art. 13, parte C, della sesta direttiva non consentirebbe agli Stati membri di introdurre un sistema di approvazione come quello in questione nella causa principale.

24. È vero che gli Stati membri sono autorizzati dal detto art. 13, parte C, a determinare le condizioni di fondo del diritto di

4 — Sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 (Racc. pag. I-7281, punto 47); 8 giugno 2000, causa C-396/98 (Racc. pag. I-4279, punto 36), e causa C-400/98 (Racc. pag. I-4321, punto 34).

opzione in materia di locazione, ma quando tali condizioni sono soddisfatte, come nel caso di specie, i principi di base dell'IVA, come quello della deducibilità a monte e della proporzionalità, sarebbero applicabili.

25. Pertanto la VOK è dell'opinione che l'art. 13, parte C, primo comma, sub a), non consenta agli Stati membri che si sono avvalsi della facoltà di accordare ai propri contribuenti il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili di subordinare l'integrale deduzione dell'IVA versata a monte a un'approvazione previa non retroattiva da parte dell'Amministrazione tributaria.

26. La Commissione giunge allo stesso risultato della VOK. Essa sostiene, in particolare, che il diritto di cui all'art. 13, parte C, della sesta direttiva non è assoluto, ma deve rispettare lo spirito e la lettera della sesta direttiva. In proposito la Commissione fa riferimento alle sentenze Becker e Armbrecht [5].

27. Essa ne deduce che un'approvazione previa che consenta alle autorità nazionali di verificare se sono rispettate le condizioni stabilite dallo Stato per l'esercizio dell'opzione appare a prima vista legittima e non contrasta con alcun principio della sesta direttiva.

28. Per contro, la norma secondo la quale, quando l'Amministrazione ha accertato che il diritto di opzione poteva essere legittimamente esercitato, l'inizio dell'attività imponibile non può tuttavia coincidere con l'effettivo inizio dell'attività le sembra palesemente una disposizione sproporzionata. Infatti, nel caso in cui — come quello di specie — la dichiarazione sia stata inviata all'Amministrazione dopo la data d'inizio dell'attività imponibile, l'irretroattività dell'approvazione priverebbe il soggetto passivo di una parte dei suoi diritti a deduzione.

29. La mancata applicazione del regime normale di imposizione fin dall'effettivo inizio dell'attività imponibile, privando l'approvazione del carattere retroattivo, sarebbe pertanto una misura priva di giustificazione. Essa darebbe luogo ad una situazione nella quale l'imposta versata a monte continua a gravare sul soggetto passivo, il che andrebbe evitato.

30. Inoltre, tale irretroattività non avrebbe alcuna giustificazione, in quanto, nel caso in cui lo Stato membro la sopprimesse, rimarrebbero realizzabili sia i controlli dello Stato membro — mediante l'approvazione — sia un'eventuale rettifica — sulla base dell'art. 20 della sesta direttiva — in caso di diniego dell'approvazione o di modifica delle condizioni dell'opzione.

5 — Sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81 (Racc. pag. 53, punto 38), e 4 ottobre 1995, causa C-291/92 (Racc. pag. I-2775).

31. L'Amministrazione e il governo lussemburghesi sostengono che il procedimento di approvazione, come previsto nel regolamento granducale, è conforme all'art. 13, parte C, della sesta direttiva. Tale disposizione conferirebbe agli Stati membri la facoltà di prevedere per i loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione e di subordinare tale diritto a determinate modalità di applicazione, concedendo loro ampia discrezionalità.

32. A sostegno della loro tesi, essi fanno riferimento alla citata sentenza Becker e alla sentenza Belgocodex [6].

33. Il procedimento di approvazione sarebbe una modalità di applicazione che non va oltre quanto autorizzato dall'art. 13, parte C, della sesta direttiva. Esso darebbe modo all'Amministrazione di verificare che i locatori soggetti passivi che optano per l'imposizione soddisfino le condizioni sostanziali, vale a dire, nel caso di specie, che anche il conduttore sia un soggetto passivo che può dedurre l'IVA versata a monte.

34. Il regime lussemburghese non violerebbe i principi fondamentali in materia di IVA, come il principio della deducibilità dell'imposta versata a monte, dato che il soggetto passivo avrebbe la possibilità di presentare precedentemente la dichiarazione di opzione e in questo caso potrebbe ottenere l'approvazione in tempo per poter dedurre integralmente e immediatamente l'IVA versata a monte. Solo qualora la dichiarazione venga presentata dopo l'inizio della locazione dell'immobile, nella causa principale sei mesi più tardi, il locatore non potrebbe dedurre immediatamente ed interamente l'IVA versata a monte. Egli dovrebbe attendere di ricevere l'approvazione dell'Amministrazione e solo in seguito potrebbe chiedere la rettifica della situazione.

35. Ne risulta che i limiti alla possibilità di dedurre immediatamente ed interamente l'IVA versata a monte sarebbero solo l'indiretta conseguenza del diritto di opzione come previsto all'art. 13, parte C, della sesta direttiva e delle modalità del suo esercizio. Il procedimento di approvazione adottato dal Granducato di Lussemburgo non avrebbe né lo scopo né l'effetto di ledere il diritto alla deduzione dell'IVA previsto dalla sesta direttiva.

36. L'Amministrazione ed il governo lussemburghesi ne traggono la conclusione che tale procedimento è giustificato in quanto è importante che il locatore sappia al più presto possibile che può dedurre interamente l'IVA versata a monte. Ciò consentirebbe di evitare successive difficoltà finanziarie. Tale procedimento servirebbe inoltre a conseguire gli obiettivi di garantire l'esatta percezione dell'imposta e di evitare frodi e abusi.

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

37. Dal fascicolo risulta che il governo lussemburghese ha deciso di avvalersi della facoltà prevista dall'art. 13, parte C, della sesta direttiva, cioè di rinunciare all'esenzione di cui all'art. 13, parte B, della detta direttiva per l'affitto e la locazione di immobili.

38. Ai sensi del disposto del regolamento granducale, il governo lussemburghese ha subordinato il diritto di opzione per i soggetti passivi a determinati limiti e condizioni.

39. L'art. 3 del detto regolamento contiene il limite principale alla facoltà di optare per l'imposizione: il diritto di opzione può essere esercitato solo per l'immobile utilizzato dal conduttore interamente o, in caso di uso misto, per la parte preponderante, per l'esercizio di attività che lo autorizzano a dedurre l'imposta pagata a monte.

40. Esiste un nesso inscindibile tra le condizioni limitative dell'art. 7 ed il procedimento di approvazione previa previsto dall'art. 5 del regolamento granducale, nel senso che l'Amministrazione lussemburghese deve essere in grado di verificare preventivamente se le operazioni economiche per le quali è richiesta l'applicazione dell'IVA soddisfano le condizioni poste dall'art. 7 del detto regolamento.

41. Nelle loro osservazioni scritte, sia l'Amministrazione e il governo lussemburghesi sia la Commissione hanno sottolineato detta relazione tra la limitazione del diritto di opzione e la necessità di verificare se le condizioni per l'esercizio del diritto di opzione sono presenti.

42. Essi hanno concluso che il procedimento di approvazione, in quanto logica conseguenza della competenza degli Stati membri a limitare la portata del diritto di opzione, non è, di per sé, sproporzionato.

43. Tale conclusione ci sembra assolutamente giustificata alla luce del regime di cui all'art. 13, parti B e C, della sesta direttiva, nel quale la facoltà di concedere il diritto di opzione, prevista all'art. 13, parte C, costituisce un'eccezione alle eccezioni più ampie dell'art. 13, parte B.

44. Le divergenze di opinione tra le autorità lussemburghesi da una parte e la VOK e la Commissione dall'altra si concentrano in particolare sull'ultimo comma dell'art. 5 del regolamento granducale 7 marzo 1980. L'applicazione di tale disposizione potrebbe avere per effetto di privare il soggetto passivo di una parte del suo diritto alla deduzione, previsto dall'art. 17 della sesta direttiva. Siffatta conseguenza si potrebbe verificare in particolare nei casi in cui, come quello di

specie, la dichiarazione di opzione sia comunicata all'Amministrazione dopo la data di inizio dell'operazione imponibile.

45. La Commissione e la VOK hanno evidenziato, con riferimento alla vasta giurisprudenza della Corte, l'importanza del diritto a deduzione come uno dei principi del sistema dell'IVA che gli Stati membri possono ledere solamente in caso di assoluta necessità. Siffatta situazione di necessità assoluta non si verificherebbe nel caso di specie. Quindi la clausola di irretroattività di cui all'art. 5, ultimo comma, del regolamento granducale andrebbe intesa alla stregua di un pregiudizio sproporzionato arrecato al principio del diritto alla deduzione e pertanto dichiarata in contrasto con il diritto comunitario.

46. Pur condividendo le considerazioni della Commissione sulla centralità del diritto alla deduzione, uno dei pilastri del sistema dell'IVA, non possiamo approvare la conclusione che la Commissione ne trae nel caso di specie.

47. Come la Corte ha più volte ribadito [7], gli Stati membri dispongono di un ampio margine di discrezionalità nell'ambito dell'art. 13, parte C.

48. In linea di principio, gli Stati membri possono limitare ratione materiae e ratione temporis il diritto di opzione per i soggetti passivi, come si è verificato nella fattispecie. La limitazione materiale è prevista dall'art. 7 del regolamento granducale, mentre la limitazione temporale è disposta dall'art. 5 del detto regolamento.

49. Sotto il profilo della certezza del diritto, il regolamento granducale ci sembra irreprensibile: i soggetti passivi possono informarsi in anticipo sui tipi di operazioni per le quali viene concesso il diritto di opzione, sul momento a decorrere dal quale verrà applicata l'imposta e, infine, sulle formalità che devono espletare a tal fine.

50. Anche alla luce del principio di deduzione, una normativa come quella del caso di specie ci sembra incontestabile. Tutti i soggetti passivi che rispettano le chiare modalità del regolamento granducale ed espletano tempestivamente le formalità possono essere certi di poter dedurre le imposte versate a monte. Pertanto, tale regolamento, purché il procedimento di approvazione sia rispettato, non viola sotto alcun punto di vista il principio di deduzione.

51. Una disposizione come quella dell'art. 5, ultimo comma, del regolamento granducale mira solamente a individuare il momento a partire dal quale il diritto di opzione

7 — Fra le altre, nelle sentenze Becker (cit. alla nota 5), punto 38, e Belgocodex (cit. alla nota 6), punto 17.

esercitato e autorizzato diviene effettivo. Come giustamente osservato dal governo lussemburghese, tale disposizione non ha né lo scopo né l'effetto di limitare il diritto alla deduzione. Qualora i soggetti passivi che effettuano operazioni che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta non presentino tempestivamente la dichiarazione di opzione per l'imposizione e quindi non dispongano dell'approvazione prevista dalla normativa nazionale, l'applicazione di quest'ultima comporta conseguenze sul diritto a deduzione, conseguenze che però non derivano dalle disposizioni nazionali, quanto piuttosto dal comportamento dei soggetti passivi.

52. Di conseguenza, una normativa nazionale come quella in esame non subordina il diritto alla deduzione a un'approvazione previa non retroattiva. Dato che il rispetto del procedimento di approvazione consente ai soggetti passivi in questione di ottenere l'immediata e integrale deduzione dell'imposta versata a monte, tale procedimento non va considerato sproporzionato. Esso rientra nei limiti di quanto necessario per conseguire gli obiettivi inerenti all'esatta percezione dell'imposta e alla prevenzione delle frodi e degli abusi. Inoltre, tale procedimento soddisfa i requisiti relativi al principio della certezza del diritto.

V — Conclusione

53. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, propongo alla Corte di risolvere la questione sottoposta dal giudice nazionale nei seguenti termini:

«L'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), 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, non osta a che uno Stato membro che si è avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili subordini l'applicazione dell'imposta a un'approvazione previa dell'opzione qualora il procedimento di approvazione sia diretto solamente a verificare che le condizioni di legge siano soddisfatte e miri in particolare a prevenire i casi di frode o di abuso. Siffatto procedimento non lede il principio del diritto alla deduzione qualora il suo rispetto garantisca al soggetto passivo una deduzione immediata e integrale dell'imposta versata a monte».