Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOZZI
presentate il 12 settembre 2012 [1]

Causa C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
contro
Finanzamt Lüdenscheid

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Repubblica federale di Germania)]

«Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Diritto dello Stato membro autorizzato ad applicare una misura derogatoria di avvalersene in misura parziale — Nozione di "lavori di costruzione"»

I – Introduzione

1. Nel presente procedimento il Bundesfinanzhof della Repubblica federale di Germania sottopone alla Corte una domanda pregiudiziale vertente sull'interpretazione della decisione 2004/290/CE del Consiglio, del 30 marzo 2004, che autorizza la Germania ad applicare una misura di deroga all'articolo 21 della 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 [2].

II – Contesto normativo

A – La normativa dell'Unione

2. L'articolo 1 della decisione 2004/290 stabilisce che:

«In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388/CEE, come formulato nell'articolo 28, lettera g), la Repubblica federale di Germania è autorizzata a designare, con effetto dal 1° aprile 2004, i destinatari delle prestazioni di beni e di servizi di cui all'articolo 2 della presente decisione quali debitori dell'IVA».

3. L'articolo 2 della decisione 2004/290 dispone che:

«Il destinatario della prestazione di beni e di servizi può essere designato quale debitore dell'IVA nei seguenti casi:

1) qualora i servizi di pulizie negli immobili siano forniti ad un soggetto passivo, eccetto il caso in cui il destinatario della prestazione affitti esclusivamente non più di due residenze, ovvero qualora i lavori di costruzione siano forniti ad un soggetto passivo;

1 — Lingua originale: l'italiano.
2 — GU L 94, pag. 59.

2) qualora i beni immobili siano ceduti ad un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettere g) e h), e nel caso in cui il fornitore abbia esercitato il diritto a tassare la cessione».

4. L'articolo 2 della sesta direttiva 77/388/CEE [3] del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, disponeva, nel testo che rileva nella fattispecie, che:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

5. L'articolo 5, nn. 1 e 5, della direttiva 77/388 stabiliva, nel testo rilevante ai fini della presente decisione, che:

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

[…].

5. Gli Stati membri possono considerare cessione, ai sensi del paragrafo 1, la consegna di taluni lavori immobiliari».

6. L'articolo 6 della direttiva 77/388 prescriveva, nel testo che qui rileva:

«Prestazioni di servizi

1 Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(…)».

7. L'articolo 1, paragrafo 7, della direttiva 2006/69/CE [4] del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, recita:

«7) all'articolo 21, paragrafo 2, nella versione figurante nell'articolo 28 octies, è aggiunta la lettera seguente:

"c) gli Stati membri possono stabilire che, per le operazioni seguenti, il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti esse sono effettuate:

i) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5;

3 — *GU L 145, pag. 1.*
4 — GU L 221, pag. 9.

(…)"».

8. L'articolo 199 della direttiva 2006/112/CE [5] del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto stabilisce che:

«1. Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;

(…)».

B – La normativa nazionale

9. L'articolo 3, paragrafi 1, 4 e 9, dell'*Umsatzsteuergesetz* 2005 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, nota come «UStG») dispone:

«1. Sono cessioni le operazioni di un imprenditore attraverso le quali egli o un terzo da lui incaricato rende possibile all'acquirente o a un terzo da lui incaricato disporre in nome proprio di un bene (trasferimento del potere di disporre di un bene). (...)

4. Qualora l'imprenditore abbia preso in carico la lavorazione o la trasformazione di un bene e utilizzi a tale fine materiali che si è procurato da solo, l'operazione deve essere considerata come una cessione (fornitura d'opera) qualora i materiali non siano solo componenti o altri elementi accessori. Ciò vale anche quando i beni sono incorporati al suolo. (...)

9. Costituiscono altre prestazioni le operazioni diverse dalle cessioni. (...)».

10. L'articolo 13a, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG, nella versione in vigore dal 1º aprile 2004, basato sulla decisione 2004/290/CE, stabilisce che, nel caso di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, a corrispondere l'imposta sia l'imprenditore.

11. L'articolo 13b, paragrafo 1, punto 4, e paragrafo 2, secondo periodo, dell'UStG, nella versione in vigore dal 1º aprile 2004, dispone:

«1) Per le seguenti operazioni imponibili l'imposta sorge con l'emissione della fattura, ma non più tardi della fine del mese successivo all'esecuzione della prestazione: (…)

4. le prestazioni dipendenti da contratti d'opera o di altro tipo funzionali alla edificazione, riparazione e ristrutturazione, modificazione o demolizione di costruzioni, ad eccezione dei servizi di pianificazione e di vigilanza. (...)

2) (...) Nei casi di cui al paragrafo 1, primo periodo, punto 4, primo periodo, il destinatario della prestazione è tenuto al pagamento dell'imposta qualora sia un imprenditore che effettua operazioni di cui al paragrafo 1, primo periodo, punto 4, primo periodo, dell'UStG. (...)».

5 — GU L 347, pag. 1.

12. L'articolo 48, paragrafo 1, terzo periodo, dell'*Einkommensteuergesetz* (legge sull'imposta sul reddito) definisce i lavori di costruzione come:

«(...) tutte le prestazioni funzionali alla edificazione, riparazione e ristrutturazione, modificazione o demolizione di costruzioni».

III – Fatti di causa e questioni pregiudiziali

13. Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (in prosieguo: «Blv»), che ha introdotto il giudizio davanti alla giurisdizione nazionale, è un'impresa che svolge attività di acquisto, dotazione di infrastrutture di base ed edificazione di terreni ed è da considerare imprenditore ai sensi della legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 2005 e soggetto passivo secondo la direttiva 77/388 in vigore nell'anno oggetto di causa.

14. Nel settembre 2004 Blv ha incaricato la società Rolf & Co. oHG (in prosieguo: «Rolf & Co.») di realizzare, in qualità di appaltatore principale, su un terreno di proprietà della stessa Blv, un edificio a scopo abitativo composto di sei appartamenti per un prezzo forfetario.

15. Rolf & Co. ha emesso il 17 novembre 2005 una fattura finale senza indicare l'IVA e menzionando Blv come debitrice dell'imposta in quanto destinataria della prestazione.

16. Blv ha in un primo momento versato l'IVA per la prestazione ricevuta nell'anno fiscale 2005, poiché in base all'articolo 13b, paragrafo 2, secondo periodo dell'UStG detta imposta gravava, nella specie, sul destinatario della prestazione [6].

17. In seguito, Blv ha richiesto all'ufficio competente (il Finanzamt Lüdenscheid) la restituzione della somma versata, sostenendo che tale ultima disposizione non avrebbe dovuto essere applicata nel caso in esame e che, quindi, unico debitore del tributo era la Rolf & C.

18. Il rigetto della richiesta di Blv da parte di detto ufficio ha dato origine al procedimento de quo; nel corso di tale procedimento il Bundesfinanzhof, ritenendo sussistere un problema di interpretazione della decisione 2004/290/CE, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1) «Se la nozione di lavori di costruzione nell'accezione di cui all'art. 2, n. 1, della decisione 2004/290/CE comprenda, oltre ai servizi, anche le cessioni.

2) Nel caso in cui l'autorizzazione relativa alla designazione del destinatario della prestazione quale debitore dell'imposta si estenda anche alle cessioni:

   Se lo Stato membro autorizzato sia legittimato ad applicare l'autorizzazione solo parzialmente a determinati sottogruppi, quali singole tipologie di lavori di costruzione, e a prestazioni dirette a determinati destinatari.

3) Nel caso in cui lo Stato membro sia legittimato a costituire sottogruppi: se quest'ultimo sia soggetto a limitazioni nel costituire gli stessi.

6 — Nel sistema dell'IVA è solitamente colui che esegue la prestazione a dovere fatturare e versare l'imposta. Peraltro, in alcuni settori (in primis in quello dell'edilizia, soprattutto nei rapporti fra appaltatori e subappaltatori, in quanto spesso i subappaltatori fatturano e non versano l'IVA) è sempre più comune il ricorso alla cosiddetta inversione contabile o reverse charge, che individua il destinatario della detta prestazione quale debitore dell'IVA (nell'esempio menzionato, l'appaltatore). L'articolo 27 della sesta direttiva consente al Consiglio di autorizzare gli Stati membri a derogare alla direttiva stessa per semplificare la riscossione fiscale od evitare frodi. La decisione 2004/290 contiene proprio l'autorizzazione alla Germania ad avvalersi del meccanismo appena descritto, in deroga alle disposizioni della sesta direttiva che, invece, imporrebbero di considerare debitore di imposta colui che esegue la prestazione.

4) Nel caso in cui lo Stato membro non sia legittimato a costituire sottogruppi in generale (v. supra questione n. 2) o a causa di limiti non rispettati (v. supra questione n. 3):

   a) quali conseguenze giuridiche comporti la costituzione illegittima di sottogruppi;

   b) se la costituzione illegittima di sottogruppi comporti la non applicabilità della norma di diritto nazionale solo a beneficio di singoli soggetti passivi o a tutti».

IV – Procedimento davanti alla Corte

19. Hanno depositato osservazioni scritte la Commissione ed i governi tedesco e finlandese.

V – Sulla prima questione pregiudiziale

20. Con la prima questione pregiudiziale il Bundesfinanzhof ha chiesto se la nozione di lavori di costruzione nell'accezione di cui all'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2004/290 comprenda, oltre ai servizi, anche le cessioni.

21. Secondo la giurisdizione di rinvio l'importanza di tale questione dipende dalla circostanza che, secondo la normativa e la giurisprudenza tedesche, l'operazione de qua (la costruzione di un edificio su un terreno di proprietà altrui da parte di un imprenditore che utilizzi materiali propri) costituisce una cessione di beni. Ai sensi della legislazione tedesca, nel caso in esame trova applicazione il meccanismo del reverse charge, in base a cui il debitore dell'imposta è il destinatario della prestazione (nella specie Blv) e non chi l'ha eseguita (Rolf & Co.).

22. Sempre secondo la giurisdizione di rinvio, tale meccanismo deroga alla sesta direttiva (che individua il prestatore come debitore d'imposta) e, pertanto, sarebbe ammissibile solo nella misura in cui sia applicabile la decisione 2004/290, che ha espressamente autorizzato la Germania, ai sensi dell'articolo 27 della stessa direttiva, ad applicare il reverse charge ove dei lavori di costruzione siano forniti ad un soggetto passivo (come secondo il diritto tedesco sarebbe nel caso de quo). Qualora, quindi, l'autorizzazione contenuta nella decisione 2004/290 si riferisse alle sole prestazioni di servizi e non pure alle cessioni di beni, nella fattispecie non sarebbe più consentito il ricorso al reverse charge, visto che in Germania la costruzione su suolo altrui di un edificio da parte di un imprenditore che impieghi materiali propri è una cessione di beni. Di conseguenza Blv non sarebbe più il debitore d'imposta, dovendo essere applicato, in luogo di quello tedesco, il diritto dell'Unione, che individua per regola generale il debitore dell'IVA in chi esegue la prestazione e non in chi la riceve.

23. Per rispondere alla domanda occorre, innanzitutto, definire le nozioni di diritto dell'Unione di cessione di beni e di prestazione di servizi, così da distinguerle con precisione, quindi analizzare quella di lavori di costruzione, e, infine, mettere in relazione quest'ultima nozione con le prime due.

24. In ordine al primo profilo, osservo che, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 77/388, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale[7].

25. L'articolo 5 della direttiva 77/388 definisce cessione di bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

26. Il successivo articolo 6 considera prestazione di servizi ogni operazione che non sia qualificabile come cessione.

7 — Oltre alle importazioni di beni, operazioni non rilevanti nel caso in questione.

27. La nozione di cessione di un bene, come evidenziato dalla giurisprudenza di questa Corte nel caso Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), «non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario» [8], anche se non viene trasferita la proprietà giuridica.

28. Tale ricostruzione della nozione di cessione si spiega alla luce della finalità della direttiva, «che mira, fra l'altro, a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Orbene, tale finalità potrebbe esser compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile» [9].

29. La prestazione di servizi, al contrario, è individuata in maniera residuale come l'operazione che non è cessione di beni.

30. Stante la difficoltà a classificare molte operazioni come cessione di beni o prestazione di servizi, questa Corte ha spesso cercato di individuare un criterio da seguire per procedere a tale qualificazione.

31. Essa, peraltro, non è riuscita ad indicare un criterio distintivo univoco, poiché il numero e la tipologia delle operazioni assoggettabili ad IVA è troppo alto e diversificato [10], ed ha affermato che, per «accertare se un'operazione configuri cessione di beni o prestazione di servizi, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge, così da rinvenirne gli elementi caratteristici» [11] ed analizzare l'operazione in esame in concreto, al fine di individuare gli elementi predominanti della stessa distinguendoli da quelli che hanno un carattere minore ed accessorio [12].

32. Inoltre, si deve pure considerare che spesso le parti realizzano operazioni estremamente complesse, con aspetti riconducibili sia alla cessione di beni che alla prestazione di servizi.

33. Tale compresenza di profili di diversa natura all'interno di un solo fatto fiscalmente rilevante può significare tanto che sono state realizzate una pluralità di operazioni fra loro distinte (ancorché magari collegate), quanto che vi è un'operazione unica la quale, essendo costituita allo stesso tempo da elementi di natura differente, è mista e rende necessaria una sua qualificazione come cessione di beni o prestazione di servizi al fine di applicare l'imposta sul valore aggiunto.

34. Questa Corte si è già occupata della distinzione fra prestazioni unitarie, che hanno elementi tipici della cessione di beni e della prestazione di servizi, e prestazioni separate, statuendo che «quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si deve anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trova di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione» [13].

8 — Sentenza dell'8 febbraio 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), C-320/88 (Racc. pag. I-00285, punto 7); negli stessi termini si esprimono pure le sentenze del 14 luglio 2005, British American Tobacco e Newman Shipping, C-435/03 (Racc. pag. I-7077, punto 35) e del 6 febbraio 2003, Auto Lease Holland C-185/01, (Racc. pag. I-1317, punto 32).

9 — Sentenza dell'8 febbraio 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), C-320/88, citata alla nota 8, punto 8.

10 — Sentenza del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96 (Racc. pag. I-00973, punto 27).

11 — Sentenza del 2 maggio 1996, Faaborg-Gelting Linien A/S, C-231/94 (Racc. pag. I-02395, punto 12). Nello stesso senso sentenze dell'11 febbraio 2010, Graphic Procédé, C-88/09 (Racc. pag. I-01049, punto 18), del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04 (Racc. pag. I-09433, punti 19 e 27) e del 17 maggio 2001, Finanzamt Burgdorf, C-322/99 e C-323/99 (Racc. pag. I-04049, punto 62).

12 — Sentenza Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citata alla nota 11, punti 27 e 29.

13 — Sentenza del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citata alla nota 11, punto 19. Negli stessi termini sentenza del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 (Racc. pag. I-02697, punto 23).

35. Nel fare ciò bisogna considerare che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva, ogni operazione «dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA» [14] e che, una volta individuati gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi, occorre poi chiedersi «se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione» [15].

36. Quindi, pur se il principio generale è che ciascuna prestazione formalmente distinta che potrebbe essere fornita separatamente dovrebbe essere oggetto di imposizione fiscale in maniera individuale, in talune circostanze più operazioni autonome devono essere valutate come una sola quando esse non siano indipendenti [16].

37. La Corte ha precisato che viene in rilievo una prestazione unica soprattutto quando uno o più elementi della stessa costituiscono la prestazione principale, mentre gli altri sono delle prestazioni accessorie cui si applica la disciplina tributaria della prestazione principale; per prestazione accessoria deve intendersi una prestazione che non rappresenta, per il destinatario, un fine a sé stante, ma semplicemente il mezzo per fruire nelle migliori condizioni di quella principale [17].

38. Ricorre una prestazione unica, altresì, quando «due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore, considerato come consumatore medio, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale» [18].

39. Una volta chiarita la distinzione fra cessione di beni e prestazione di servizi (e fra operazioni unitarie e separate), occorre individuare una nozione di lavori di costruzione, per poi accertare se questi debbano essere qualificati come cessioni di beni o prestazioni di servizi alla luce dei summenzionati principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte e delle disposizioni del diritto dell'Unione che regolano la materia.

40. A tal fine bisogna tenere conto, innanzitutto, che già la seconda direttiva 67/228/CEE [19] del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – conteneva all'allegato A, paragrafo 5, un elenco di alcune attività considerate «lavori immobiliari» (pur senza dare una definizione generale della nozione), quali la costruzione di edifici, ponti, strade, porti ecc. eseguita in base ad un contratto di locazione d'opera, i lavori di sterro ed impianto di giardini, i lavori di installazione (ad esempio riscaldamento centrale), le riparazioni di immobili che non siano normali operazioni di manutenzione.

41. Inoltre, l'articolo 6 della successiva proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (poi non recepito nel testo definitivo della direttiva) considerava «lavori immobiliari» tutte le opere relative a fabbricati, ponti, strade, porti, ed altre opere d'arte incorporate al suolo quali la demolizione, la costruzione, comprese le fondazioni, la consegna del rustico murario, i lavori di rifinitura, l'incorporazione di un bene mobile ad un bene immobile e in particolare i lavori di installazione, gli

14 — Sentenza del 27 ottobre 2005 Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citata alla nota 11, punto 20.

15 — Sentenza del 27 ottobre 2005 Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citata alla nota 11, punto 20.

16 — Sentenza del 21 febbraio 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-425/06 (Racc. pag. I-00897, punto 51).

17 — Sentenze del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere Ltd, C-276/09 (non ancora pubblicata nella raccolta, punto 25), del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, citata alla nota 13, punto 28, e del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96, citata alla nota 10, punto 30.

18 — Sentenza Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citata alla nota 11, punto 22; si leggano anche le sentenze del 6 maggio 2010, Commissione Europea/Francia, (Racc. pag. I-04261, punto 15), dell'11 febbraio 2010, Graphic Procédé, C-88/09, citata alla nota 11, punto 19 e dell'11 giugno 2009, Rlre Tellmer Property sro, C-572/07 (Racc. pag. I-04983, punti 17-19).

19 — GU 71, pag. 1303.

ampliamenti, le trasformazioni, le rimesse a nuovo, le riparazioni ed i lavori di manutenzione, tranne quelli di manutenzione ordinaria, nonché i lavori relativi alla sistemazione del suolo, quali le opere di infrastruttura di zone industriali o residenziali, lottizzazioni, livellamento dei terreni, posa di canalizzazioni d'acqua o di scoli, impianto elettrico, muri di sostegno, impianto di giardini [20].

42. Infine, la Repubblica federale di Germania, nel chiedere con domanda presentata nell'agosto 2003 [21] la concessione della deroga in esame in caso di «lavori di costruzione», ha fatto espresso riferimento al summenzionato articolo 48 dell'Einkommensteuergesetz il quale, nel definire la nozione di «lavori di costruzione», precisa che questi consistono nell'insieme di prestazioni di costruzione, riparazione, manutenzione, modificazione o demolizione degli edifici.

43. Ritengo che gli elenchi di «lavori immobiliari» contenuti nella seconda direttiva e nella proposta di sesta direttiva, pur non avendo valore vincolante, siano utili per interpretare la nozione di «lavori di costruzione» usata nella decisione 2004/290, poiché i «lavori di costruzione» altro non sono che dei «lavori immobiliari» che si caratterizzano perché riguardano specificamente il settore delle imprese edili (come si evince dal secondo considerando della decisione in esame [22]) e, quindi, sono dei «lavori immobiliari» realizzati da imprese edili e concernenti la costruzione di edifici [23].

44. Si può pertanto affermare, alla luce del contenuto della seconda direttiva, della proposta di sesta direttiva e della domanda presentata dallo Stato interessato che ha portato all'approvazione della decisione 2004/290, che i «lavori di costruzione» sono lavori edilizi quali la costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione e demolizione di fabbricati ed altre strutture similari (nella specie rileva la costruzione di un edificio).

45. Occorre, quindi, valutare se l'insieme dei lavori di cui ai paragrafi 43 e 44 siano da classificare come cessioni di beni o prestazioni di servizi, sulla base, come chiarito da questa Corte, di tutte le circostanze concrete delle operazioni de quibus; tale valutazione deve essere effettuata tenendo presenti i loro elementi caratteristici e predominanti [24].

46. Nessun problema sorge qualora per l'esecuzione di questi lavori *diversi imprenditori* effettuino *differenti prestazioni*, in quanto ciascuna di queste sarà valutata autonomamente e di conseguenza classificata, secondo i casi, cessione di beni o prestazione di servizi.

47. La questione in esame concerne, però, la situazione in cui i lavori siano realizzati da *un unico soggetto d'imposta*, il quale rende *una prestazione unitaria mista* costituita da elementi qualificabili come cessione di beni e come prestazione di servizi: è con riferimento a queste tipologie di operazioni che occorre valutare se prevalga l'elemento della cessione di beni o quello della prestazione di servizi.

48. Innanzitutto si deve tenere conto che fra i lavori immobiliari e di costruzione sopra individuati rientrano fondamentalmente delle attività complesse poste in essere ricorrendo, di solito, ad un'organizzazione di impresa e, in misura prevalente, al lavoro di chi le esegue.

20 — Tale elencazione non si discosta troppo da quelle utilizzate in materia dagli Stati membri. In Francia, ad esempio, in mancanza di una definizione legislativa, il Consiglio di Stato (CE, sect., 17 dicembre 1976, n. 94852) considera lavori immobiliari le operazioni che concorrono direttamente alla realizzazione di un edificio, e l'amministrazione fiscale (Instr. 4 gennaio 2010: BOI 3 a-1-10, 11 gennaio 2010, n. 57 e segg.) ha chiarito che detti lavori sono quelli di costruzione, demolizione, riparazione, recupero, miglioramento, trasformazione e sistemazione relativi ad un immobile edificato e non edificato (sono elencati la sistemazione di giardini e lo sterramento di terreni).

21 — Depositata come allegato 1 delle osservazioni del governo tedesco.

22 — Che recita: «Nel settore delle imprese edili e delle imprese di pulizia di immobili si sono registrate perdite considerevoli di IVA in quanto l'IVA, pur correttamente fatturata, non veniva versata alle autorità fiscali e il destinatario esercitava il diritto alla deduzione (…)».

23 — Occorre sottolineare che nella versione tedesca della sesta direttiva e della decisione 2004/290 i termini «lavori immobiliari» e «lavori di costruzione» sono tradotti sempre Bauleistungen. Peraltro, tale termine assume una sfumatura diversa nei due casi visto che, alla luce del secondo considerando della decisione 2004/290, le relative Bauleistungen concernono il settore della costruzione di edifici.

24 — Sentenza del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, citata alla nota 13, punti 21 e 27.

49. La stessa terminologia impiegata ai paragrafi 40-44 (costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, demolizione, sistemazione) evidenzia come, al centro di queste operazioni, sia l'attività dell'imprenditore, finalizzata ad adempiere agli obblighi assunti, che si sostanzia nella prestazione di servizi, comunemente la messa a disposizione di un'organizzazione d'impresa e, comunque, di lavoro, mentre l'elemento della cessione di beni, quando presente (nella demolizione sarà in linea di principio assente), svolge un ruolo secondario.

50. Inoltre, se si considera il concreto interesse che si vuole realizzare tramite le dette operazioni e la valutazione tipica di queste da parte dei soggetti che commissionano lavori, risulta chiaro che oggetto degli accordi conclusi è principalmente l'attività di chi li esegue (dunque una prestazione di servizi), mentre gli altri aspetti (riconducibili ad una cessione di beni), quali, ad esempio, la consegna del bene realizzato, restano sullo sfondo e sono il momento conclusivo della complessiva esecuzione dell'accordo e non il suo nucleo essenziale.

51. Se si esamina la situazione oggetto di causa, cioè la costruzione con materiali propri da parte di un appaltatore di un edificio su un terreno di proprietà del committente, tali considerazioni trovano conferma.

52. Nella specie i due elementi da valutare, per stabilire quale sia principale e quale accessorio all'interno della prestazione unitaria di costruzione, sono l'attività posta in essere dall'imprenditore, che si avvale, secondo lo schema tipico del contratto di appalto [25], della sua organizzazione e del lavoro suo e dei suoi dipendenti (prestazione di servizi), e l'impiego di materiali dell'appaltatore che, alla fine dei lavori, saranno di proprietà del committente (cessione di beni).

53. È evidente che i materiali rappresentano comunemente l'elemento accessorio, se non altro perché il contratto non mira a cederli al committente, ma a trasformarli definitivamente per produrre un bene totalmente nuovo. Pertanto, sarebbe contraddittorio dare rilievo principale ai materiali, poiché essi sono solo un mezzo per consentire lo svolgimento dell'attività di costruzione e, in seguito a questa, cesseranno anche di esistere autonomamente.

54. Ad identiche conclusioni si giunge se si considera la consegna dell'edificio costruito sul terreno. Questa, come chiarito al precedente paragrafo 50, rappresenta l'elemento conclusivo ed accessorio di una vicenda più complessa, e l'acquisizione della relativa proprietà in capo al committente avviene, di solito, qualora il fabbricato sia realizzato su terreno di proprietà di quest'ultimo, senza un atto di cessione dell'appaltatore, ma in virtù del principio dell'accessione.

55. Queste considerazioni ovviamente presuppongono che, in concreto, gli elementi dell'organizzazione d'impresa e del lavoro indicati ai paragrafi 48, 49 e 52, che si sostanziano nella fornitura di prestazioni di servizi, siano prevalenti rispetto a quello della cessione di beni, rappresentato nel caso de quo dai materiali forniti dall'appaltatore.

56. Nell'ipotesi in cui l'organizzazione d'impresa ed il lavoro siano prevalenti, il che, di solito, comporterà il ricorso allo schema tipico del contratto di appalto, il fine delle prestazioni eseguite è, come già accennato, un'attività materiale di produzione che porterà alla realizzazione di un'opera prima inesistente; l'oggetto dell'attività sarà principalmente un facere e solo in tale evenienza si avrà, in senso proprio, un'operazione concernente «lavori immobiliari» e, pertanto, «lavori di costruzione».

25 — Dalla descrizione contenuta nell'ordinanza di rinvio emerge che le parti in causa hanno concluso un contratto di appalto. Per tale ragione la presente trattazione si concentrerà su questo modello contrattuale e non su altri potenzialmente rilevanti.

57. Qualora, invece, il nucleo essenziale del contratto siano i beni ceduti o, comunque, non l'attività di costruzione, ma il conseguimento della proprietà, allora l'oggetto dello stesso sarà un dare e non un facere e si avrà sostanzialmente un atto di trasferimento, di solito una vendita, non inquadrabile nella categoria dei «lavori immobiliari» e, dunque, dei «lavori di costruzione», ma in quella della cessione di beni.

58. L'accertamento in fatto della sussistenza di una prestazione di servizi o di una cessione di beni è rimesso al giudice, il quale potrà ricorrere ad una pluralità di criteri, purché tenga conto che non vi è un criterio principale e più importante degli altri, in quanto nei singoli casi potranno assumere rilievo circostanze differenti che dovranno essere oggetto di una valutazione complessiva.

59. A titolo di esempio, l'autorità giudiziaria potrà dare rilievo (a) alla prevalenza o meno del lavoro sulla materia, generalmente considerando il valore dei materiali usati [26], nonché (b) alla volontà delle parti, con riferimento a cui rileva che la somministrazione della materia sia un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro lo scopo del contratto (come nel contratto di appalto) o che il lavoro sia lo strumento per la trasformazione della materia mentre il conseguimento della res sia l'obiettivo finale dell'intesa (il che è tipico della vendita) [27]; essa, più in generale, potrà prestare attenzione agli obblighi assunti dalle parti ed alle modalità di svolgimento dell'operazione, come il tempo impiegato, l'autonomia nell'esecuzione del lavoro, la tipologia delle garanzie concesse.

60. In particolare, potrà tenersi conto del fatto che l'opera realizzata e consegnata sia un prodotto con caratteristiche originali, cioè un quid novi (il che caratterizza i lavori immobiliari e di costruzione) o che, al contrario, sia un prodotto seriale, come un prefabbricato.

61. Alla stessa conclusione espressa ai paragrafi 49 e seguenti si giunge poi in seguito ad un esame del testo della sesta direttiva.

62. In primo luogo, la tesi che riconduce i «lavori di costruzione» alla categoria delle prestazioni di servizi trova un chiaro riscontro formale, come osservato dal governo finlandese, nell'articolo 5, paragrafo 5, lettera b) della direttiva, in base a cui gli Stati membri possono considerare cessione di beni «la consegna di taluni lavori immobiliari».

63. Infatti, se il legislatore avesse considerato i «lavori immobiliari» come cessioni di beni e non quali prestazioni di servizi, egli non avrebbe avuto alcuna ragione di riconoscere agli Stati membri la possibilità di qualificare come cessioni «la consegna di taluni lavori immobiliari».

64. Qualora, invece, lo stesso legislatore avesse ritenuto che queste operazioni potevano essere ora cessioni di beni ora prestazioni di servizi [28], egli avrebbe dovuto logicamente dare agli Stati membri, diversamente da quanto fatto, il potere di trattare, in via generale, detti lavori sia come cessioni di beni che come prestazioni di servizi.

65. Non può condividersi, quindi, l'affermazione del governo tedesco che l'articolo 5, paragrafo 5, della sesta direttiva si riferirebbe, nel menzionare «la consegna di taluni lavori immobiliari», solo a quei lavori immobiliari che non sono già cessioni di beni ai sensi della sesta direttiva.

26 — Qualora il valore dei materiali impiegati dovesse superare di molto quello del lavoro e rappresentare una componente significativa della prestazione complessiva, potrebbe esservi non un lavoro immobiliare, ma una vendita di tali materiali.

27 — Il giudice valuterà se le parti hanno inteso il fabbricato in sé o come prodotto di un'attività; nel primo caso vi sarà una prestazione di dare, nell'altro di facere.

28 — Il che avrebbe dovuto essere ovviamente accertato in base ad una valutazione in concreto caso per caso.

66. Infatti, tale considerazione si basa sull'assunto che i lavori immobiliari siano di solito per loro natura delle cessioni di beni secondo la disposizione generale dell'articolo 5, paragrafo 1, ma, a prescindere dalle osservazioni già svolte in precedenza, non tiene conto che l'unica ragione di una disposizione come quella dell'articolo 5, paragrafo 5, lettera b) è, al contrario, come evidenziato ai paragrafi 62-64, che nel sistema della sesta direttiva «i lavori immobiliari» [29] sono prestazioni di servizi [30].

67. Inoltre, quando il legislatore dell'Unione ha voluto dare, nell'ambito della sesta direttiva, autonomo rilievo al momento del trasferimento dei nuovi fabbricati (come quello oggetto di causa) lo ha fatto qualificandolo espressamente come «cessione», ad esempio con l'articolo 4, paragrafo 3, lettera a), in base al quale gli Stati membri possono considerare soggetto passivo anche chi pone in essere in via occasionale «a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» [31].

68. Al contrario, nel caso in cui la dazione avvenga all'esito di una vicenda contrattuale come quella de qua, essa non viene considerata autonomamente, ma come momento accessorio di un'operazione più ampia e complessa che integra gli estremi della prestazione di servizi, tanto che nella sesta direttiva è usato il termine «consegna» in luogo di «cessione» (come nell'articolo 5, paragrafo 5, lettera b) [32].

69. Ad una classificazione dei lavori immobiliari e di costruzione come prestazioni di servizi si arriva, inoltre, se si esamina il testo delle direttive del Consiglio 2006/69 e 2006/112, ambedue in materia d'IVA.

70. La prima prevede all'articolo 1, paragrafo 7, che all'articolo 21, paragrafo 2, nella versione figurante nell'articolo 28 octies della sesta direttiva sia aggiunto che «c) gli Stati membri possono stabilire che, per le operazioni seguenti, il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti esse sono effettuate: i) prestazioni di servizi [33] di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5».

71. La seconda prescrive all'articolo 199 che «Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: a) prestazioni di servizi [34] di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3».

29 — E, quindi, pure i «lavori di costruzione» che rientrano, come osservato al paragrafo 43, fra i «lavori immobiliari».

30 — Il motivo per cui è stata introdotta una disposizione come l'articolo 5, paragrafo 5, lettera b) è che spesso i «lavori immobiliari» si caratterizzano per la presenza di un'organizzazione d'impresa finalizzata a rendere dei servizi a cui si accompagna, soprattutto nel settore delle costruzioni, la cessione di materiali e la consegna di un fabbricato, unito o meno al suolo attiguo. È, quindi, logico che sia stata data agli Stati membri la possibilità di classificare come cessioni di beni queste operazioni complesse che, se valutate unitariamente dovrebbero risultare essere prestazioni di servizi.

31 — Tale articolo si riferisce, infatti, con l'espressione «anteriormente alla prima occupazione», ai fabbricati di nuova costruzione: v. sentenza dell'8 luglio 1986, Kerrutt, 73/85, (Racc. pag. 02219, punto 16).

32 — Questa distinzione terminologica è riscontrabile in più versioni linguistiche della sesta direttiva, vale a dire la francese, ove si parla di «livraison d'un bâtiment» (articolo 4, paragrafo 3, lettera a) e di «délivrance de certains travaux immobiliers» (articolo 5, paragrafo 5, lettera b), l'inglese, che distingue fra «supply before first occupation of buildings» (articolo 4, paragrafo 3, lettera a) e «the handing over of certain works of construction» (articolo 5, paragrafo 5, lettera b), la tedesca, che usa le espressioni «die Lieferung von Gebäuden» (articolo 4, paragrafo 3, lettera a) e «die Ablieferung bestimmter Bauleistungen» (articolo 5, paragrafo 5, lettera b), l'olandese, che menziona «de levering van een gebouw» (articolo 4, paragrafo 3, lettera a) e «de oplevering van een werk in onroerende staat» e l'italiana, che contrappone «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato» (articolo 4, paragrafo 3, lettera a) e «la consegna di taluni lavori immobiliari» (articolo 5, paragrafo 5, lettera b).

33 — Osservo che nelle versioni inglese e francese sono usati i termini «work» e «travaux», in quella tedesca «Bauleistungen».

34 — Anche in questo caso nelle versioni inglese e francese sono usati i termini «work» e «travaux», in quella tedesca «Bauleistungen».

72. Ancorché tali due direttive siano posteriori alla sesta direttiva e non disciplinino il caso in esame, ritengo, come pure osservato dalla giurisdizione di rinvio [35], che la scelta di inserire, accanto alle operazioni specificamente elencate agli articoli menzionati ai paragrafi 70 e 71, un riferimento esplicito alle consegne di lavori immobiliari considerate dagli Stati membri come cessioni di beni, ai sensi degli articoli 5, paragrafo 5, della sesta direttiva e dell'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2006/112 [36], dimostri che i lavori immobiliari e di costruzione sono classificati dall'Unione come prestazioni di servizi.

73. La natura di prestazione di servizi dei lavori di costruzione si desume poi dall'articolo 2 della decisione 2004/290 il quale, nello stabilire che il destinatario della prestazione di beni e servizi può essere designato quale debitore dell'IVA nei casi di cui ai successivi paragrafi 1 e 2, inserisce i lavori di costruzione al paragrafo 1, assieme ai servizi di pulizia degli immobili, e non al 2, accanto ai beni immobili ceduti ad un soggetto passivo secondo l'articolo 13, parte B, lettere g) e h), della sesta direttiva.

74. I lavori di costruzione sono stati, quindi, indicati nella prima parte dell'articolo 2 della decisione 2004/290 concernente i servizi (come si evince dal riferimento ai servizi di pulizia), in quanto considerati tali, mentre le cessioni per cui è stata concessa la richiesta deroga sono state inserite nella seconda parte dello stesso articolo [37].

75. Ad identiche conclusioni si giunge, altresì, se si tiene conto del documento di lavoro della Commissione del 10 giugno 2004 [38] che, come riconosciuto da quest'ultima [39], ha costituito la base delle negoziazioni che hanno portato a modificare la sesta direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'IVA e di lottare contro la frode e l'evasione fiscale, e ad abrogare la decisione oggetto di causa.

76. La Commissione chiarisce, al punto 4.1 di tale documento, che i lavori in questione (Arbeiten) sono fondamentalmente prestazioni di servizi [40] e che in tale categoria gli Stati membri che hanno applicato l'articolo 5, paragrafo 5, della sesta direttiva dovrebbero ricomprendere anche le prestazioni di servizi che essi hanno considerato cessioni di beni [41].

77. Inoltre, sempre al punto 4.1 del documento de quo vi è un elenco delle deroghe al sistema di individuazione del debitore dell'imposta previsto dalla sesta direttiva richieste in passato da alcuni Stati membri ed autorizzate dal Consiglio (come quella in esame), al fine di fare gravare l'imposta sul valore aggiunto sul destinatario della prestazione, fra cui assume particolare rilievo quella concessa all'Austria con la decisione 2002/880/CE [42].

35 — Punto B, sub cc), delle argomentazioni dell'ordinanza di rinvio relative alla prima questione pregiudiziale.

36 — Che, senza tale espressa qualificazione, sarebbero state prestazioni di servizi.

37 — Sostiene il governo tedesco che, in realtà, l'articolo 2 della decisione 2004/290 non potrebbe essere interpretato in questi termini in quanto il precedente articolo 1 si riferirebbe genericamente e senza porre limitazioni alle prestazioni di beni e servizi di cui all'articolo 2 della stessa decisione. Osservo che l'articolo 2 altro non è che la specificazione dell'1 e che si limita ad indicare nel dettaglio, distinguendole rispettivamente al paragrafo 1 ed al paragrafo 2, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni che sono oggetto della deroga de qua. L'articolo 2 rispetta così il disposto dell'articolo 1, che, invece, contiene un riferimento astratto alle due categorie generali in questione. È altresì non condivisibile la valutazione dello stesso governo della circostanza che nel corso del processo di formazione della decisione 2004/290 il gruppo di lavoro del Consiglio che se ne è occupato abbia inserito all'articolo 1 non solo il termine servizi, ma pure quello beni. Ciò si spiega, infatti, con il fatto che all'articolo 2, paragrafo 2, sono indicate operazioni qualificabili come cessioni di beni.

38 — Allegato n. 1 della Commissione.

39 — Pag. 4 delle osservazioni della Commissione.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

41 — Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

42 — GU L 306, pag. 24. Si tratta della decisione del Consiglio, del 5 novembre 2002, che autorizza l'Austria ad applicare una misura di deroga all'articolo 21 della direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

78. Ciò in quanto il secondo considerando della decisione 2004/290 cita, come proprio riferimento, tale ultima deroga, la quale concerne anche i lavori di costruzione (Bauarbeiten) e riconduce fra questi alcune operazioni, menzionate nel detto documento di lavoro, nelle quali prevale chiaramente l'elemento della prestazione di servizi in ragione dell'organizzazione imprenditoriale impiegata, come il caso del subappaltatore che abbia eseguito lavori nei settori dell'edilizia e della costruzione con metalli o navale, ed abbia fornito il personale ad un committente principale, ad un altro subappaltatore o, in generale, ad un imprenditore che esegua da sé i propri lavori edilizi.

79. Ulteriore argomento in favore della tesi che vede delle prestazioni di servizi nei lavori immobiliari e di costruzione si ricava dalla seconda direttiva e dalla proposta di sesta direttiva citate ai paragrafi 40-41.

80. Infatti, risulta che nel corso dei lavori preparatori i lavori immobiliari fossero stati qualificati, all'articolo 5, lettera e), come cessioni di beni, seguendo la soluzione già adottata con la seconda direttiva (articolo 5, paragrafo 2, lettera e), ma che tale soluzione non sia stata accolta al momento dell'approvazione della sesta direttiva.

81. Ciò chiarisce che il legislatore dell'epoca aveva ben chiara la problematica in questione e che del tutto consapevolmente ha deciso di modificare il suo precedente orientamento, espresso nella seconda direttiva, che classificava i «lavori immobiliari» fra le cessioni di beni.

82. La tesi che i lavori immobiliari e di costruzione dovrebbero essere considerati delle prestazioni di servizi ha un riscontro anche nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs presentate il 6 aprile 1995 nella causa C-291/92 [43], secondo il quale «il potere degli Stati membri di trattare come cessione di beni (invece che come prestazione di servizi) l'effettuazione da parte di un imprenditore di lavori immobiliari su un terreno di cui non è proprietario discende da una specifica disposizione contenuta nell'articolo 5, paragrafo 5, lett. b)», con la conseguenza che, in caso di mancanza di detta norma e del suo utilizzo, i lavori immobiliari sarebbero sempre delle prestazioni di servizi.

83. Infine, benché sia consapevole che tale argomento non assuma un valore decisivo ai fini della risposta alla questione pregiudiziale, osservo che i lavori di costruzione sono, in linea di principio, prestazioni di servizi in molti [44] Stati membri [45].

43 — Si tratta del paragrafo 15 delle seconde conclusioni presentate nella causa Armbrecht, sentenza del 4 ottobre 1995, C-291/92, (Racc. pag. I-2775).

44 — Ad esempio in Bulgaria, Finlandia, Francia, Italia, Polonia, Regno Unito, Romania, e Svezia. L'Olanda e l'Ungheria si sono avvalse, invece, della facoltà di considerare tali lavori come cessioni di beni, espressamente prevista dalla sesta direttiva (articolo 5, paragrafo 5, lettera b) e confermata dalla direttiva 2006/112 (articolo 14, paragrafo 3); la Spagna ha qualificato i lavori immobiliari come prestazioni di servizi a meno che il valore dei materiali usati non superi la soglia del 33% della base imponibile fissata dalla legge, facendo uso così anch'essa del potere di cui all'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2006/112. La scelta di Olanda, Ungheria e Spagna di avvalersi del potere previsto dall'articolo 5, paragrafo 5, lettera b) della sesta direttiva e dall'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2006/112 per classificare come cessioni di beni i lavori immobiliari e di costruzione prova che, pure in tali paesi, dette operazioni sarebbero, senza questa deroga, prestazioni di servizi.

45 — Seguono, invece, una strada apparentemente diversa l'Irlanda, la Grecia, il Portogallo e la Slovacchia. L'Irlanda fa applicazione della regola detta dei 2/3, secondo la quale, nell'ipotesi che il valore dei beni forniti in base ad un accordo di prestazione di servizi rappresenti più dei 2/3 del valore totale dell'intesa, tale accordo è considerato, ai fini IVA, una cessione di beni. La Grecia qualifica cessione di beni i lavori sugli immobili in virtù di un contratto di locazione d'opera. Il Portogallo, invece, classifica l'operazione in esame come una cessione di beni nel caso in cui l'imprenditore edile fornisca la totalità dei materiali, ovvero i materiali forniti dal committente siano trascurabili. La Slovacchia, infine, considera i lavori di costruzione una prestazione di servizi, ma distingue da questi la cessione di costruzione o di una frazione di questa in virtù di un contratto di costruzione o similare, vale a dire la situazione in cui un imprenditore fornisce una costruzione nel suo insieme e non dei servizi specifici. Fra queste soluzioni, quella slovacca resta coerente con la possibilità di avvalersi della facoltà di deroga di cui all'articolo 5, paragrafo 5, della sesta direttiva ed all'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2006/112, in un sistema ove i detti lavori sono prestazioni di servizi, quella di Irlanda e Portogallo introduce un criterio di distinzione fra cessione di beni e prestazioni di servizi, basato sul rilievo automatico dato ad un solo criterio (il valore dei beni) e su cui si tornerà in seguito ai paragrafi 92-94, mentre solo quella greca segue una direzione diversa da quella desumibile dalle direttive in materia.

84. Se ne ricava che, alla luce delle considerazioni suesposte, in particolare in ragione della prevalenza dell'organizzazione d'impresa e del lavoro sull'elemento della fornitura di materiali (v. paragrafi 55-57), i lavori immobiliari e quelli di costruzione di cui all'articolo 5, paragrafo 5 della sesta direttiva ed all'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2004/290 sono da qualificare come prestazioni di servizi.

85. Sostiene il governo tedesco, appoggiato dalla Commissione, che, in realtà, i lavori di costruzione della decisione 2004/290 potrebbero essere indifferentemente cessioni di beni e prestazioni di servizi e che, se questi fossero qualificati solo come prestazioni di servizi, verrebbe privata di ogni effetto utile la decisione 2004/290, in quanto molti dei lavori in questione non verrebbero ricompresi nell'eccezione accordata, trattandosi di cessioni di beni. In tal modo, quindi, sarebbe frustrato il fine della decisione de qua, vale a dire la prevenzione delle frodi fiscali (ad esempio, alcuni imprenditori fraudolenti potrebbero non applicare il reverse charge facendo risultare l'operazione una cessione di beni) [46].

86. Sul punto ritengo opportuno svolgere delle considerazioni sulla normativa tedesca che regola la materia e sulla relativa giurisprudenza.

87. Secondo l'articolo 3, paragrafo 4, dell'UStG, le operazioni in esame devono essere qualificate come cessioni di beni qualora esse siano poste in essere dall'imprenditore avvalendosi di materiali che si è procurato da solo, a meno che non si tratti di componenti od altri elementi accessori.

88. In pratica, la distinzione fra cessioni di beni e prestazioni di servizi dipende dalla circostanza che la fornitura di materiali da parte del costruttore abbia carattere principale e non accessorio e la giurisprudenza tedesca ha interpretato tale normativa nel senso che, quando l'imprenditore utilizza del materiale che si è procurato da solo per costruire un edificio su un terreno altrui, ricorre una cessione di beni.

89. Ciò chiarisce il motivo per cui il governo tedesco tenda a ritenere che un'interpretazione che limiti la portata applicativa della decisione 2004/290 alle sole prestazioni di servizi avrebbe come effetto di escludere dal suo ambito molteplici operazioni edilizie.

90. In realtà, occorre ribadire quanto già detto ai paragrafi 48 e seguenti, vale a dire che i lavori immobiliari e di costruzione sono prestazioni di servizi, in quanto si tratta di operazioni compiute avvalendosi di un'organizzazione di impresa e, comunque, con prevalenza del lavoro, le quali hanno per fine non la cessione di materiali, ma lo svolgimento dell'attività di costruzione (nel caso in esame).

91. Questa conclusione presuppone che gli elementi caratterizzanti la prestazione di servizi siano effettivamente prevalenti rispetto a quelli tipici della cessione di beni, in caso contrario non ricorrendo dei lavori immobiliari e di costruzione, ma una cessione di beni.

92. Il problema posto dalla giurisdizione di rinvio dipende dalla circostanza che nel diritto tedesco, come si evince dalla legislazione e dalla giurisprudenza menzionate, per valutare se l'operazione sia un lavoro di costruzione e, quindi, una prestazione di servizi, od una cessione di beni, non si fa ricorso a tutti gli elementi sussistenti in ciascuna fattispecie. Al contrario, si dà esclusiva rilevanza nella legge ai materiali forniti dal costruttore ed alla loro importanza, e la giurisprudenza non tiene in alcun conto altri criteri, ma qualifica automaticamente quali cessioni di beni le operazioni come quella de qua, solo perché l'appaltatore ha usato materiali propri.

46 — Peraltro, è necessario osservare che né il governo tedesco né la Commissione hanno indicato in concreto quali lavori di costruzione dovrebbero essere considerati per loro natura cessioni di beni (a parte la situazione oggetto di causa).

93. Peraltro, tale normativa e questa giurisprudenza contrastano con la giurisprudenza di questa Corte menzionata al paragrafo 31 ed alle note 11 e 12, in quanto non distinguono le prestazioni di servizi dalle cessioni di beni individuando in concreto, fra i molteplici elementi del caso, quelli predominanti e quelli accessori, ma assumono come esclusivo riferimento la presenza o meno di materiali di proprietà del costruttore.

94. In particolare, benché il legislatore nazionale possa indicare all'autorità giudiziaria i criteri da usare per distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servizi, egli non può imporne uno solo, né tale distinzione può conseguire automaticamente alla presenza o meno di un unico elemento specifico, senza che si analizzi ogni altro aspetto della fattispecie.

95. Nel caso de quo, quindi, affermare che i lavori di costruzione sono delle prestazioni di servizi non significa compromettere l'effetto utile della decisione 2004/290, poiché tali lavori ricomprendono tutte le attività di costruzione che si concludono con la consegna di un fabbricato e presentano le caratteristiche suesposte e, dunque, ogni operazione complessa, come quella oggetto di causa [47], con riferimento alla quale può porsi un problema di frode fiscale [48].

96. Al contrario, un problema di frode fiscale si presenterebbe se si seguisse la tesi del governo tedesco e della Commissione, che ridurrebbe il campo di applicazione di questa deroga.

97. Infatti, l'articolo 199 della direttiva 2006/112, che disciplina ormai il meccanismo del reverse charge, prevede espressamente che detto sistema si applichi ad operazioni nel settore delle costruzioni relative a beni immobili che sono poste sullo stesso piano delle consegne di lavori immobiliari equiparate a cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3 (ex articolo 5, paragrafo 5, della sesta direttiva).

98. Ne consegue che, poiché questo è un chiaro indice che le dette operazioni, come già scritto al paragrafo 72, sono prestazioni di servizi, se le costruzioni di fabbricati e le altre operazioni similari fossero classificate in Germania come cessioni di beni, esse oggi non potrebbero più rientrare nel meccanismo del reverse charge e sarebbe frustrato l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale [49].

99. Alla luce delle considerazioni svolte propongo alla Corte di giustizia di rispondere alla prima questione pregiudiziale che:

— la nozione di lavori di costruzione nell'accezione di cui all'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2004/290/CE comprende le sole prestazioni di servizi, in particolare in ragione della prevalenza dell'organizzazione d'impresa e del lavoro sull'elemento della fornitura di materiali;

— nel valutare se un'operazione sia un lavoro di costruzione e, quindi, una prestazione di servizi, od una cessione di beni, l'autorità giudiziaria deve fare ricorso a tutti gli elementi sussistenti nel caso di specie;

— il diritto dell'Unione osta ad una legislazione e ad una giurisprudenza nazionali che diano esclusiva rilevanza, ai fini della distinzione in questione, ad un solo elemento, in particolare al fatto che il costruttore abbia fornito materiali di sua proprietà, e che riconducano automaticamente alla ricorrenza di detto elemento la distinzione fra prestazioni di servizi e cessioni di beni;

47 — Che, da un esame dei soli elementi desumibili dall'ordinanza di rinvio, sembra rientrare fra le prestazioni di servizi, vertendosi, a prima vista, in tema di appalto finalizzato alla costruzione di un edificio.

48 — Non condivido l'affermazione della Commissione che fra i lavori di costruzione rientrerebbero prestazioni che, secondo le definizioni contenute nella sesta direttiva, sarebbero classificate come cessioni di beni, poiché si basa sull'assunto, da respingere, che operazioni come quella de qua siano sempre cessioni di beni.

49 — Sul punto devo ribadire che non è condivisibile l'affermazione del governo tedesco che esisterebbero comunque delle cessioni di beni diverse da quelle menzionate all'articolo 14, paragrafo 3, le quali, però, rientrerebbero fra i lavori immobiliari e di costruzione. Se tale tesi fosse fondata non avrebbe, infatti, avuto senso il richiamo espresso a tale ultimo articolo contenuto nell'articolo 199 della direttiva 2006/112.

— il legislatore nazionale ben può indicare all'autorità giudiziaria dei criteri da seguire per distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servizi, ma non può limitare il potere della stessa di distinguere le cessioni di beni e le prestazioni di servizi analizzando in concreto tutti gli aspetti della fattispecie.

100. La risposta data alla prima questione pregiudiziale rende non necessario l'esame della seconda, terza e quarta, poiché la giurisdizione di rinvio ha chiesto che queste fossero prese in considerazione solo nell'eventualità in cui le cessioni di beni fossero ricondotte fra i lavori di costruzione.

VI – Sulla limitazione degli effetti della sentenza nel tempo

101. Il governo tedesco ha chiesto alla Corte, qualora quest'ultima ritenesse la regolamentazione nazionale in questione non conforme all'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2004/290, di limitare gli effetti nel tempo della sua sentenza in quanto, in caso contrario, ne deriverebbero gravi ripercussioni economiche sul bilancio della Germania e, comunque, sia le autorità nazionali che i soggetti economici interessati avevano creduto in buona fede che la normativa tedesca fosse rispettosa del diritto dell'Unione.

102. Sul punto rilevo che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, solo in via eccezionale è consentito, in applicazione del principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico dell'Unione, limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione interpretata dalla Corte stessa al fine di rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Ciò può avvenire esclusivamente quando siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la «buona fede degli ambienti interessati e il rischio di gravi inconvenienti» [50].

103. La Corte ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto «in presenza di circostanze ben precise, quando, da un lato, vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente, e quando, dall'altro, risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in ragione di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione» [51].

104. Peraltro, secondo costante giurisprudenza, le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo di tale sentenza [52].

105. Al riguardo, ritengo, innanzitutto, che le conseguenze economiche menzionate nelle osservazioni del governo tedesco non si produrranno o, almeno, non nella misura indicata; infatti, le operazioni come quella oggetto di causa dovrebbero generalmente rientrare, in quanto prestazioni di servizi, nell'ambito della decisione 2004/290, con conseguente applicazione del sistema del reverse charge, trattandosi di lavori di costruzione [53]. In ogni caso, il pagamento dell'imposta potrebbe essere richiesto, nelle rare ipotesi in cui non sia più possibile il ricorso all'inversione contabile, all'autore della prestazione, come sottolineato dal governo finlandese, il quale ha messo in evidenza che si

50 — Sentenze del 3 giugno 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, C-2/09 (Racc. pag. I-04939, punto 50), del 10 gennaio 2006, Skov e Bilka, C-402/03 (Racc. pag. I-199, punto 51) e del 28 settembre 1994, Vroege, C-57/93 (Racc. pag. I-4541, punto 21).

51 — Sentenza del 27 aprile 2006, Richards, C-423/04 (Racc. pag. I-3585, punto 42).

52 — Sentenze del 3 giugno 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, C-2/09, citata alla nota 50, punto 52, e del 15 marzo 2005, Bidar, C-209/03, (Racc. pag. I-2119, punto 68).

53 — Resta certo la possibilità che l'autorità giudiziaria ritenga che non sussistano dei lavori di costruzione in seguito ad un esame di tutte le circostanze del caso, ma reputo che, nella quasi totalità dei casi, le operazioni già assoggettate al reverse charge continueranno ad esserlo, senza che vi siano richieste di rettifiche fiscali.

verificherebbe una lacuna in materia fiscale se l'imposta non fosse più pagata dal beneficiario dell'operazione e il versamento non fosse poi effettuato da chi l'ha posta in essere, in quanto tale operazione non sarebbe tassata e i soggetti interessati beneficerebbero di un vantaggio non giustificato [54].

106. Inoltre, alle luce delle considerazioni già svolte in precedenza e che integralmente richiamo, non ravviso un'ipotesi di buona fede delle autorità e dei soggetti economici interessati, poiché già dalla decisione del Consiglio 2002/880 relativa all'Austria (cui si riferisce espressamente la decisione 2004/290) [55] si evinceva quali fossero le operazioni interessate e, dalla loro descrizione, si comprendeva che si trattava di prestazioni di servizi.

107. Va tenuto in debito conto pure il successivo documento di lavoro della Commissione del 10 giugno 2004 (paragrafo 75 delle presenti conclusioni), almeno a partire da questa data [56], ove la Commissione chiariva che i lavori in questione erano fondamentalmente prestazioni di servizi.

108. Il testo dell'articolo 5, paragrafo 5 della sesta direttiva impediva poi in maniera evidente una qualificazione dei lavori immobiliari e di costruzione come cessioni di beni, soprattutto se si valuta che nella sesta direttiva non era stata riprodotta la norma della seconda direttiva e della proposta di sesta direttiva summenzionate che considerava detti lavori come cessioni di beni.

109. Ritengo, pertanto, che non sussistano validi motivi perché la Corte limiti gli effetti nel tempo della sua decisione.

VII – Conclusioni

110. Sulla base delle considerazioni svolte propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni del Bundesfinanzhof:

1) La nozione di lavori di costruzione nell'accezione di cui all'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2004/290/CE comprende le sole prestazioni di servizi, in particolare in ragione della prevalenza dell'organizzazione d'impresa e del lavoro sull'elemento della fornitura di materiali.

2) Nel valutare se un'operazione sia un lavoro di costruzione e, quindi, una prestazione di servizi, od una cessione di beni, l'autorità giudiziaria deve fare ricorso a tutti gli elementi sussistenti nel caso di specie.

3) Il diritto dell'Unione osta ad una legislazione e ad una giurisprudenza nazionali che diano esclusiva rilevanza, ai fini della distinzione in questione, ad un solo elemento, in particolare al fatto che il costruttore abbia fornito materiali di sua proprietà, e che riconducano automaticamente alla ricorrenza di detto elemento la distinzione fra prestazioni di servizi e cessioni di beni.

4) Il legislatore nazionale ben può indicare all'autorità giudiziaria dei criteri da seguire per distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servizi, ma non può limitare il potere della stessa di distinguere le cessioni di beni e le prestazioni di servizi analizzando in concreto tutti gli aspetti della fattispecie.

54 — Non credo che gli esecutori delle prestazioni subirebbero i danni prospettati dal governo tedesco. A parte il fatto che l'ipotesi è essenzialmente teorica, osservo che troverebbe comunque applicazione il regime ordinario di riscossione dell'IVA a cui le imprese sono solitamente assoggettate. Eventuali liti potrebbero poi essere risolte con facilità in sede giudiziaria dalle parti, senza conseguenze per il fisco.

55 — V. paragrafi 77 e 78.

56 — La decisione 2004/290 è del 30 marzo 2004.