SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
3 dicembre 1998 *

Nel procedimento C-381/97,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Tribunal de première instance di Nivelles (Belgio) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Belgocodex SA

e

État Belge,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), nonché dell'art. 13, 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 (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori P. Jann (relatore), facente funzione di presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: signor S. Alber
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Belgocodex SA, dagli avvocati Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck e Pierre-Philippe Hendrickx, del foro di Bruxelles;

— per il governo belga, dal signor Jan Devadder, consigliere generale presso il ministero degli Affari esteri, del Commercio con l'estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente, e dagli avvocati Bernard van de Walle de Ghelcke e Guido De Wit, del foro di Bruxelles;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora Hélène Michard e dal signor Enrico Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Belgocodex SA, del governo belga e della Commissione, all'udienza del 18 giugno 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 settembre 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 3 novembre 1997, pervenuta alla Corte il 7 novembre seguente, il Tribunal de première instance di Nivelles ha sottoposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»), e dell'art. 13, 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la società di diritto belga Belgocodex SA (in prosieguo: la «Belgocodex») e l'amministrazione dell'imposta sul valore aggiunto, del registro e del demanio dello Stato belga (in prosieguo: l'«amministrazione») circa il diritto di optare per l'imposizione in caso di affitto e di locazione di beni immobili.

3 L'art. 2 della prima direttiva prevede:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(...)».

4 La sesta direttiva stabilisce all'art. 13, B:

«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 (...)

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

5 Sotto il titolo «Opzioni» l'art. 13, C, di tale direttiva stabilisce:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione in 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».

6 In Belgio, la legge 28 dicembre 1992, che modifica il codice dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e il codice dei diritti di registro, di ipoteca e di cancelleria (*Moniteur belge* 31 dicembre 1992, pag. 27577), ha introdotto nel codice belga dell'IVA l'art. 44, n. 3, 2°, sub c), in virtù del quale sono assoggettate all'IVA «le locazioni ad un soggetto passivo, per le esigenze della sua attività economica, di edifici diversi da quelli che costituiscono oggetto di un contratto (di locazione-finanziamento), qualora il locatore abbia manifestato la sua intenzione di locare l'immobile con applicazione dell'imposta; il Re stabilisce la forma dell'opzione, il modo di esercitarla nonché i requisiti cui deve soddisfare il contratto di locazione». Questa legge è entrata in vigore il 1° gennaio 1993. I provvedimenti di esecuzione previsti dalla legge non sono stati tuttavia adottati.

7 La disposizione sopra menzionata è stata abrogata dalla legge 6 luglio 1994, recante disposizioni fiscali (*Moniteur belge* 16 luglio 1994, pag. 18705; detta: «loi de réparation»). Ai sensi dell'art. 91 di quest'ultima, tale abolizione ha avuto effetto retroattivo al 1° gennaio 1993.

8 Dall'ordinanza di rinvio risulta che nel 1990 la Belgocodex ha acquisito in comproprietà, nella misura del 25%, un complesso costituito da un terreno e da edifici destinati ad essere rinnovati per essere usati come uffici o esercizi commerciali. I lavori di rinnovamento, iniziati nel 1990 e proseguiti fino al 1993, sono stati effettuati da un imprenditore che ha fatturato le sue prestazioni contabilizzando l'IVA.

9 Avendo dato l'edificio in locazione ad un soggetto passivo che lo utilizza nell'ambito della sua attività economica, la Belgocodex, ai sensi dell'art. 44, n. 3, 2°, lett. c), del codice belga dell'IVA ha proceduto alla deduzione delle imposte che avevano gravato a monte il costo dei lavori di rinnovamento e di ristrutturazione dell'immobile dato in locazione.

10 In seguito ad un controllo effettuato nel 1995, l'amministrazione ha rimesso in discussione le deduzioni dell'IVA operate tra il 1° luglio 1990 e il 31 dicembre 1994 per un importo di 1 852 365 BFR in conto capitale, oltre agli interessi di mora e alle penalità. A suo parere la locazione di beni immobili era un'attività esonerata che non consentiva la deduzione delle imposte versate a monte.

11 Il 3 giugno 1996 la Belgocodex ha presentato un ricorso dinanzi al Tribunal de première instance di Nivelles contro questa decisione, sostenendo che era autorizzata a dedurre le imposte versate a monte in forza della legge 28 dicembre 1992 che aveva introdotto un diritto di opzione in materia. La loi de réparation, che ha abrogato il diritto di opzione e così facendo la possibilità di dedurre le imposte versate a monte, sarebbe incompatibile con le direttive comunitarie in materia di IVA.

12 Ritenendo che la soluzione della controversia dipendesse dall'interpretazione della prima e della sesta direttiva, il Tribunal de première instance di Nivelles ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se l'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che enuncia il principio del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, osti a che uno Stato membro — nella specie il Belgio — che si è avvalso della facoltà contemplata dall'art. 13, C, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, e che ha quindi accordato ai soggetti passivi il diritto di opzione per la tassazione di talune locazioni immobiliari, abolisca con una legge successiva il detto diritto di opzione e ripristini così integralmente l'esenzione».

Sulla questione pregiudiziale

13 L'attrice nella causa principale ritiene che occorra risolvere affermativamente tale questione. A suo parere, l'esenzione dall'IVA delle locazioni immobiliari a conduttori soggetti passivi è incompatibile con il principio della neutralità fiscale, enunciato dall'art. 2 della prima direttiva, poiché interrompe la catena delle deduzioni e accresce l'onere fiscale. Data la sua natura derogatoria, questa esenzione dovrebbe essere interpretata in maniera restrittiva. Il fatto che la sesta direttiva, all'art. 13, C,, invita gli Stati membri a ridurre il campo d'applicazione dell'esenzione delle locazioni immobiliari, consentendo loro di conferire ai soggetti passivi la possibilità di optare per l'imposizione, dimostrerebbe che la convergenza e l'armonizzazione comunitarie devono andare nel senso dell'assoggettamento ad imposta di queste locazioni. Ne deriverebbe che, allorché uno Stato membro ha deciso di ridurre il campo d'applicazione dell'esenzione, esso non potrebbe più ricredersi e reintrodurre l'esenzione successivamente.

14 Il governo belga e la Commissione ritengono per contro che gli Stati membri possono in qualsiasi momento ritornare indietro circa il conferimento della facoltà di opzione per applicare il regime di esenzione dell'art. 13, B, della sesta direttiva e che l'art. 2 della prima direttiva non si oppone al modo in cui ha proceduto il legislatore belga. La facoltà lasciata agli Stati membri dall'art. 13, C, di concedere ai soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni immobiliari comporterebbe anche la possibilità contraria, cioè la soppressione del regime facoltativo e la reintroduzione dell'esenzione prevista dall'art. 13, B.

15 A tal riguardo occorre ricordare che la sesta direttiva introduce nel titolo X (artt. 13-16) un regime di esenzione dall'IVA a favore di talune operazioni. Tra i casi di esenzione figurano, in forza dell'art. 13, B, sub b), l'affitto e la locazione di beni immobili. Per queste operazioni, gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà, in applicazione dell'art. 13, C, primo comma, sub a), di reintrodurre l'imposizione mediante un diritto di opzione che essi possono accordare ai loro soggetti passivi. In forza dell'art. 13, C, secondo comma, gli Stati membri possono restringere la portata di questo diritto di opzione e stabilirne le modalità di esercizio.

16 Come la Corte ha già dichiarato, gli Stati membri possono, in forza di questa facoltà, dare ai beneficiari delle esenzioni previste dalla direttiva, la possibilità di rinunciare all'esenzione, o in tutti i casi o entro certi limiti, o ancora secondo determinate modalità (sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Racc. pag. 53, punto 38).

17 Ne deriva, come sottolinea anche la Commissione, che gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13, B e C. Infatti, spetta loro valutare se occorra introdurre o meno il diritto di opzione, in base a quanto essi ritengano opportuno in funzione del contesto esistente nel loro paese in un dato momento. La libertà di accordare o meno il diritto di opzione non è limitata nel tempo né dal fatto che una decisione contraria sia stata adottata in un periodo precedente. Gli Stati membri possono quindi anche, nell'ambito delle loro competenze nazionali, revocare il diritto di opzione dopo

averlo introdotto e ritornare alla regola di base che è l'esenzione dall'imposizione per le operazioni di affitto e di locazione di beni immobili.

18 Contrariamente a quanto è stato sostenuto dall'attrice nella causa principale, questa soluzione non è rimessa in discussione dal principio della neutralità fiscale. Certo questo principio, che ha trovato la sua espressione nell'art. 2 della prima direttiva e che è del resto inerente al sistema comune dell'IVA, come risulta anche dal quarto e quinto 'considerando' della sesta direttiva, comporta che tutte le attività economiche devono essere trattate allo stesso modo (sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94, Wellcome Trust, Racc. pag. I-3013, punto 38).

19 Tuttavia, esso non ha la portata che gli attribuisce l'attrice nella causa principale. Infatti, dopo l'attuazione, mediante la sesta direttiva, di un sistema armonizzato di esenzioni, ad esso non si può più derogare facendo valere una disposizione della prima direttiva. Inoltre, il principio della neutralità fiscale non si oppone all'introduzione da parte del legislatore nazionale di una serie di eccezioni alla regola dell'assoggettamento ad imposta, le quali sono per di più esplicitamente previste al titolo X della sesta direttiva. Tuttavia, allorché il diritto di opzione è stato accordato ai soggetti passivi dal legislatore nazionale, non si può dedurre dal principio della neutralità fiscale che la scelta di quest'ultimo è irreversibile.

20 L'attrice nella causa principale non può far valere a sostegno della sua analisi la sentenza 17 ottobre 1991, causa C-35/90, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5073).

21 In questa sentenza la Corte ha certo dichiarato che, se uno Stato membro sopprime un'esenzione prevista all'art. 28 della sesta direttiva, non si può successivamente reintrodurre questa esenzione. Tuttavia, questa sentenza riguarda una disposizione della sesta direttiva che non è comparabile con l'art. 13 C. Infatti, l'art. 28 riguarda il periodo transitorio che ha seguito l'adozione della sesta direttiva. Durante questo periodo era consentito agli Stati membri continuare ad esonerare dall'IVA talune operazioni per un dato periodo, al fine di facilitare la transizione e di consentire un adeguamento graduale delle normative nazionali nei settori interessati (sentenza

Commissione/Spagna, sopra citata, punto 9). Terminato il periodo transitorio, gli Stati membri erano tuttavia tenuti a sopprimere interamente le esenzioni, il che si opponeva alla possibilità di ripristinare un'esenzione precedentemente abbandonata.

22 Tale non è il caso in una fattispecie quale quella di cui alla causa principale, che riguarda un diritto di opzione che non è assoggettato ad alcuna limitazione nel tempo. Come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 24 delle sue conclusioni, la giurisprudenza menzionata non può quindi essere trasposta nella presente fattispecie.

23 Infine, la ricorrente nella causa principale invita la Corte a dichiarare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto si oppongono all'abolizione retroattiva della normativa nazionale di cui trattasi. Essa sostiene che, con l'adozione della legge belga 28 dicembre 1992, si sarebbe potuto legittimamente contare sulla concessione del diritto di opzione, indipendentemente dall'adozione del regio decreto di applicazione dell'art. 44, n. 3, 2°, sub c), del codice belga sull'IVA.

24 Inoltre, la Commissione sostiene che, anche se lo Stato membro di cui trattasi fosse libero di ritornare sulla sua decisione di introdurre il diritto di opzione, esso non potrebbe tuttavia negare l'esistenza dei diritti a deduzione sorti in forza della sesta direttiva. Infatti, poiché l'art. 17 della sesta direttiva prevede che il diritto a deduzione sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diviene esigibile, ne deriverebbe che uno Stato membro non potrebbe sottrarsi, in maniera retroattiva, alle norme relative al diritto a deduzione una volta che tale diritto è stato concesso.

25 Il governo belga ha precisato all'udienza che, benché il regio decreto sopra menzionato non abbia condizionato l'entrata in vigore della disposizione che introduce il diritto d'opzione, l'inesistenza del decreto che avrebbe dovuto dare attuazione a questa disposizione si opponeva all'esercizio da parte di un soggetto passivo di un tale diritto di opzione.

26 A tal riguardo occorre ricordare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie. Tuttavia, nelle circostanze specifiche del caso di specie, non spetta alla Corte ma al giudice nazionale valutare se una violazione di questi principi sia stata commessa con l'abolizione retroattiva di una legge il cui decreto di esecuzione non è mai stato adottato.

27 In considerazione di quanto precede occorre risolvere la questione posta nel senso che l'art. 2 della prima direttiva non si oppone a che uno Stato membro

— che ha fatto uso della possibilità prevista dall'art. 13, C, della sesta direttiva e

— che ha così concesso ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni di immobili

sopprima, con una legge posteriore, tale diritto di opzione e reintroduca così l'esenzione.

Spetta al giudice nazionale valutare se una violazione dei principi della tutela del legittimo affidamento o della certezza del diritto sia stata commessa con l'abolizione retroattiva di una legge il cui decreto di esecuzione non è stato adottato.

Sulle spese

28 Le spese sostenute dal governo belga e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Tribunal de première instance di Nivelles, con ordinanza 3 novembre 1997, dichiara:

L'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, non si oppone a che uno Stato membro

— che ha fatto uso della possibilità prevista dall'art. 13, 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 d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, e

— che ha così concesso ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni di immobili

sopprima, con una legge posteriore, tale diritto di opzione e reintroduca così l'esenzione.

Spetta al giudice nazionale valutare se una violazione dei principi della tutela del legittimo affidamento o della certezza del diritto sia stata commessa con l'abolizione retroattiva di una legge il cui decreto di esecuzione non è stato adottato.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 3 dicembre 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

J.-P. Puissochet