CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIEGBERT ALBER

presentate il 17 settembre 1998 *

A — Introduzione

1. Il Tribunal de première instance di Nivelles ha sottoposto alla Corte nella presente causa una questione relativa all'imposizione della locazione di beni immobili in forza della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva») [1]. Tale giudice intende in particolare accertare in quale misura uno Stato membro — nella fattispecie il Belgio — possa sopprimere con effetto retroattivo un diritto di opzione che aveva concesso per l'imposizione delle locazioni di beni immobili che sarebbero altrimenti esonerate. Questo diritto di opzione conferisce al soggetto passivo la possibilità di rinunciare all'esenzione prevista normalmente per la locazione immobiliare e di scegliere invece l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, beneficiando così del diritto — collegato — alla deduzione dell'imposta pagata a monte [2].

2. L'attrice nella causa principale, la società Belgocodex (in prosieguo: l'«attrice») contesta il fatto che uno Stato membro che ha concesso un tale diritto di opzione possa sopprimerlo con effetto retroattivo. Nel 1990 essa ha acquistato in comproprietà, per una quota del 25%, un complesso immobiliare che è stato successivamente completamente rinnovato per potervi impiantare uffici e esercizi commerciali. L'attrice non gestisce l'edificio essa stessa ma l'ha dato in locazione ad un soggetto passivo che lo utilizza nell'ambito della sua attività economica. L'attrice intende far valere il suo diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte in relazione alle spese che ha sostenuto per i lavori di rinnovamento che sono durati dal 1990 al 1993.

3. Ai sensi dell'art. 13 B della sesta direttiva, la locazione di beni immobili è normalmente esonerata dall'imposta. Sotto il titolo «Altre esenzioni» questo articolo stabilisce quanto segue:

«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:

(...)

* Lingua originale: il tedesco.

1 — GU L 145, pag. 1.

2 — In caso contrario, le entrate derivanti dalla locazione sono comunque assoggettate all'imposta sul reddito o ad un'imposta comparabile.

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

(...)».

4. L'art. 13 C della sesta direttiva consente tuttavia agli Stati membri di accordare il diritto di optare per l'imposizione in caso di locazioni di beni immobili. L'art. 13 C stabilisce al riguardo:

«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».

5. Il Belgio ha fatto uso della facoltà prevista all'art. 13 C in una legge del dicembre 1992 che ha introdotto l'art. 44, n. 3, punto 2, sub c), nel codice belga dell'imposta sul valore aggiunto. In forza di questa disposizione, sono assoggettate all'imposta: «Le locazioni ad un soggetto passivo, per le esigenze della sua attività economica, di edifici (...), 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». La legge è entrata in vigore il 1° gennaio 1993. Il Re non ha tuttavia adottato i provvedimenti previsti dalla legge.

6. L'attrice sostiene che essa può optare per l'imposizione e fare così valere il suo diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte. Il governo belga ritiene per contro che l'affitto e la locazione dei beni immobili siano un'attività esonerata. Esso basa questa tesi sul fatto che la legge del luglio 1994 ha soppresso con effetto retroattivo l'art. 44, n. 3, punto 2, sub c), del codice belga dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre, la facoltà di opzione prevista non avrebbe potuto in ogni caso avere alcun effetto giuridico dato che nessun regio decreto di esecuzione è stato mai adottato.

7. L'attrice ritiene che una facoltà di opzione concessa una volta non possa essere soppressa successivamente con effetto retroattivo. L'esenzione reintrodotta così per le locazioni di immobili a soggetti passivi (che è il regime previsto in via di principio dalla sesta direttiva) viola la neutralità ed il principio del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, che non prevede eccezioni. Questo

principio è sancito all'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 (in prosieguo: la «prima direttiva») [3]. Il primo comma del suddetto articolo recita: «Il principio del sistema comune d'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». Il secondo comma è così formulato: «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».

8. A causa delle questioni d'interpretazione della sesta direttiva il giudice nazionale che deve statuire sulla causa sottopone la seguente questione pregiudiziale:

«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. 13C 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».

3 — GU 1967, pag. 1301.

B — Parere

9. Il giudice nazionale nella sua questione fa riferimento sia alla prima sia alla sesta direttiva IVA. Occorre quindi considerare anzitutto i rapporti che esistono tra le due direttive. L'art. 1, primo comma, della prima direttiva prevede che gli Stati membri sostituiscono il loro sistema attuale di imposte sulla cifra d'affari con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto definito dall'art. 2.

10. Il sistema d'imposta sul valore aggiunto introdotto dalla prima direttiva deve, in forza dell'art. 1, primo comma, della sesta direttiva, essere adeguato alle disposizioni di quest'ultima [4].

4 — L'art. 1, primo comma, precisa: «Gli Stati membri adeguano il loro attuale regime dell'imposta sul valore aggiunto alle disposizioni dei seguenti articoli».

11. Anche la Commissione ne deduce che l'applicazione del sistema comune d'imposta è disciplinata in particolare dalla sesta direttiva. Questo significa tra l'altro che le disposizioni della sesta direttiva non possono più essere rimesse in discussione richiamandosi alle disposizioni della prima direttiva sul sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto. È ad esempio il caso delle esenzioni previste dalla sesta direttiva. In base al suo undicesimo 'considerando' è opportuno — per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri — redigere un elenco comune di esenzioni. La sesta direttiva definisce queste esenzioni comuni nell'ambito dell'insieme del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e della sua applicazione. Esse — come sostiene anche il governo belga — possono derogare al sistema generale.

12. Occorre quindi esaminare il regime belga controverso in considerazione delle disposizioni della sesta direttiva. Si deve soprattutto tener conto nella fattispecie dell'art. 13 che, nella sua sezione B, prevede esenzioni in particolare per l'affitto e la locazione di beni immobili e, nella sezione C, consente agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili. È pacifico tra le parti che il Belgio ha fatto uso della facoltà prevista dalla sezione C adottando la sua legge del 1992.

13. Le tesi delle parti divergono tuttavia sulla questione se, nella fattispecie, la facoltà di esercitare questa opzione sia stata effettivamente prevista. Il governo belga ritiene che, in mancanza delle misure di esecuzione che devono essere adottate dal Re, la legge non ha svolto alcun effetto giuridico e poteva quindi, per questo solo fatto, essere abrogata con effetto retroattivo. Tutte le parti sostengono tuttavia che spetta al giudice nazionale risolvere tale punto. Numerosi elementi si pongono a favore della tesi secondo cui, nonostante l'assenza di misure di esecuzione sotto forma di regi decreti, questa legge produceva effetti giuridici, giacché altrimenti non sarebbe stato necessario abrogarla esplicitamente con la legge 6 luglio 1994. Finché è rimasta in vigore, ci si poteva effettivamente attendere che i regi decreti di esecuzione fossero adottati. Questi non costituivano probabilmente una condizione esplicita per la validità della legge. Come ho già indicato, tale questione deve tuttavia essere risolta dal giudice nazionale.

14. Se quest'ultimo dovesse concludere che nella fattispecie la normativa belga non poteva far sorgere alcun diritto per i soggetti passivi, occorre osservare che l'abrogazione della legge — che deve allora essere considerata senza effetto — poteva violare i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento. Come sottolinea giustamente la Commissione, occorre determinare al riguardo se la locazione fosse eventualmente già assoggettata all'imposta e se il soggetto passivo l'avesse messa in conto o se una deduzione dell'imposta a monte fosse consentita.

15. Occorre aggiungere ancora la seguente considerazione:

La questione se uno Stato membro faccia uso della possibilità offerta dall'art. 13 C non riguarda di certo il problema della trasposizione o della mancata trasposizione della sesta direttiva. Pertanto, nessun diritto a deduzione dell'imposta a monte ha potuto sorgere a favore del soggetto passivo tramite l'effetto diretto della sesta direttiva. Poiché il governo belga ha tuttavia già adottato e successivamente abrogato la legge di trasposizione, si può ritenere che il governo stesso si sia impegnato ad accordare il diritto di opzione in forza della sesta direttiva in un modo che consente, per quanto riguarda il diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte, di fare un parallelo con l'effetto diretto.

16. Se il giudice nazionale dovesse concludere che la legge belga ha fatto sorgere un diritto di opzione ai sensi dell'art. 13 C della sesta direttiva, occorre accertare se la direttiva permettesse di revocare questa possibilità. La Commissione ed il governo belga risolvono affermativamente tale questione.

17. Occorre anzitutto osservare al riguardo che la direttiva concede un ampio margine di manovra agli Stati membri nell'ambito dell'art. 13 C. Ogni Stato membro decide pertanto se introdurre o meno questo diritto di opzione. Ove lo faccia, ha inoltre la possibilità di determinare la portata e le modalità di esercizio di questo diritto. Se gli Stati membri possono pertanto decidere liberamente se e in quale misura concedere un tale diritto di opzione, non si comprende perché non potrebbero sopprimerlo.

18. La Commissione fa riferimento al riguardo alla sentenza Italittica [5], in cui la Corte ha dichiarato che le disposizioni della sesta direttiva — nella fattispecie quelle dell'art. 10, n. 2 — devono essere interpretate in senso ampio, dato che il legislatore comunitario ha concesso un ampio potere discrezionale agli Stati membri.

19. Il governo belga sostiene al riguardo che l'art. 13 C non comporta manifestamente alcun effetto diretto a causa dell'ampio potere discrezionale concesso agli Stati membri [6]. In relazione al diritto comunitario, il legislatore belga era quindi del tutto libero di concedere o meno il diritto di opzione. L'art. 13 C non vieta quindi nemmeno che uno Stato membro elimini questa possibilità e mantenga o (re)introduca la disposizione dell'art. 13 B.

20. Occorre inoltre osservare che la sesta direttiva parte fondamentalmente dal principio secondo cui l'affitto e la locazione di beni immobili sono esentati dall'imposta, anche se, ai sensi della prima direttiva, questa esenzione costituisce una deroga al sistema. In forza della sesta direttiva, uno Stato membro può concedere ai suoi soggetti passivi la possibilità di optare per l'imposizione. Non

5 — Sentenza 26 ottobre 1995, causa C-144/94 (Racc. pag. I-3653).

6 — Un tale effetto è stato affermato — come sostiene anche la Commissione — per l'art. 13 B nella sentenza nella causa 8/81. La Corte ha in particolare dichiarato che «l'art. 13 C non conferisce affatto agli Stati membri la facoltà di condizionare o di limitare, in qualunque modo, gli esoneri previsti dalla parte B; esso riserva semplicemente agli Stati la facoltà di dare ai beneficiari di detti esoneri, in misura più meno ampia, la possibilità di optare essi stessi per l'imposizione, se ritengono che ciò sia conforme al loro interesse» (sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53, punto 39).

vedo perché uno Stato membro che ha fatto uso di questa disposizione derogatoria non possa ritornare al regime iniziale, cioè l'esenzione. Il fatto che questa esenzione costituisca in verità una deroga al sistema generale dell'imposta sul valore aggiunto — come sostiene l'attrice — non svolge al riguardo alcun ruolo. Essa è possibile in virtù della sesta direttiva e non può quindi — come ho già sottolineato — essere incompatibile con la prima direttiva.

21. È del pari irrilevante considerare quale tipo di regime la Commissione avesse — in un primo momento — previsto nella proposta di direttiva. L'attrice ha fatto presente al riguardo che, nella sua prima proposta di sesta direttiva, la Commissione intendeva assoggettare ad imposta tutte le locazioni di beni immobili utilizzati per fini commerciali o industriali. La sola questione decisiva consiste tuttavia nell'accertare quali esenzioni la sesta direttiva — così come è stata realmente adottata — abbia previsto. In forza di quest'ultima, un diritto di opzione non esiste in generale, ma solo quando è stato accordato da uno Stato membro.

22. Contrariamente alla Commissione e al governo belga, l'attrice ritiene che, quando in conformità alla possibilità offerta dall'art. 13 C uno Stato membro ha scelto di tassare l'affitto e la locazione — se il soggetto passivo opta per tale soluzione —, esso non possa più cambiare questa decisione. L'attrice vorrebbe richiamare al riguardo la giurisprudenza della Corte relativa all'art. 28 della sesta direttiva. Ai sensi dell'art. 28, n. 3, gli Stati membri possono ad esempio, durante un determinato periodo transitorio, continuare ad assoggettare all'imposta talune operazioni esenti ai sensi dell'art. 13 o consentire ai soggetti passivi di optare per l'imposizione delle operazioni esenti ai sensi dell'allegato G.

23. Nella sua giurisprudenza relativa all'art. 28, la Corte ha dichiarato, a proposito di una normativa spagnola controversa che aveva assoggettato talune prestazioni di servizi al regime generale dell'IVA, «che il Regno di Spagna, avendo assoggettato le prestazioni dei servizi di cui trattasi al regime generale dell'IVA attraverso la (...) legge (...), non poteva quindi più avvalersi in seguito della facoltà di continuare ad esentare tali attività, a norma dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva» [7]. Il ritorno all'eccezione è stato pertanto vietato; ci troviamo tuttavia nella fattispecie di fronte al ritorno alla regola (cioè quella della sesta direttiva), anche se questa possibilità dovesse costituire essa stessa un'eccezione alla prima direttiva.

24. La giurisprudenza sopra menzionata non può essere trasposta alla concessione di un diritto di opzione ai sensi dell'art. 13 C. L'art. 28 fa parte del titolo XVI della sesta direttiva, intitolato «Disposizioni transitorie». Esso contiene disposizioni relative al passaggio o all'adeguamento dei regimi nazionali alla sesta direttiva. Di conseguenza le disposizioni dell'art. 28, n. 3, sono previste solo per un «periodo transitorio». Come

7 — Sentenza 17 ottobre 1991, causa C-35/90, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5073, punto 7).

sostiene giustamente il Belgio, esse comportano un'autorizzazione provvisoria di un'imposizione o di esenzioni che non corrispondono allo spirito complessivo della sesta direttiva. La Corte ha dichiarato in tale contesto che non si può più fare uso di questa possibilità allorché lo Stato membro ha già disciplinato un settore particolare in conformità alla sesta direttiva o ne ha assoggettato ad imposta le operazioni.

25. Secondo l'attrice, il parallelo con la presente fattispecie risiede nel fatto che un'esenzione delle locazioni di immobili a soggetti passivi viola il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto enunciato nella prima direttiva. Essa chiarisce con un esempio che l'esenzione delle locazioni di immobili comporta una disparità di trattamento e viola così il principio di neutralità — a seconda che una società gestisca essa stessa il suo bene immobile nell'ambito della sua attività economica o lo dia invece in locazione. In quest'ultimo caso, essa non può far valere come imposta a monte quella che ha versato su eventuali costi di rinnovamento. Questi costi riguarderebbero pertanto l'affitto e sarebbero ripercossi dal locatore sul suo cliente, il che comporterebbe un «effetto palla di neve» dell'imposta sul valore aggiunto da versare.

26. Se uno Stato — continua l'attrice — adegua la sua normativa fiscale al regime della prima direttiva concedendo il diritto di opzione di cui all'art. 13 C, esso non può più — proprio come nel caso dell'art. 28 — annullare quanto ha fatto.

27. L'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto dell'affitto e della locazione di beni immobili, che l'attrice ritiene nella fattispecie incompatibile col sistema, è tuttavia precisamente il regime di base previsto dalla sesta direttiva. Non comprendo quindi perché uno Stato membro — dopo aver fatto uso della possibilità prevista dalla direttiva di concedere un diritto di opzione — non possa più ritornare alla disciplina di base. Allorché l'attrice sostiene che uno Stato membro che ha fatto uso della possibilità di cui all'art. 13 C non può più fare marcia indietro, ciò significherebbe che uno Stato membro che ha fatto ricorso alla possibilità di deroga non più ritornare alla regola di base. Questa tesi non corrisponde affatto — come ho appena chiarito — alla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 28, in base alla quale uno Stato membro non può ritornare alle *disposizioni di deroga* ai sensi dell'art. 28 qualora abbia adeguato la sua normativa fiscale alle norme della sesta direttiva.

28. L'attrice fa valere poi nei suoi argomenti le conclusioni presentate nella citata causa C-35/90. In tale occasione anche l'avvocato generale aveva concluso che non si può più fare uso della possibilità offerta dalle disposizioni di deroga dell'art. 28 allorché un regime conforme alla direttiva è già stato introdotto precedentemente o è stato mantenuto. L'attrice si basa in particolare sull'argomento secondo cui ciò «risulterebbe

incoerente con i principi di generalità e neutralità dell'imposta che informano la direttiva e che, (...), rappresentano la fondamentale chiave di lettura delle disposizioni di indole derogatoria» [8]. L'attrice ritiene che la reintroduzione dell'esenzione violerebbe nella fattispecie i principi di neutralità e di generalità dell'imposta e che, per questo solo motivo, essa non può essere autorizzata.

29. Occorre tuttavia sottolineare al riguardo che l'avvocato generale si è anch'esso ispirato innanzi tutto alla regola prevista nella sesta direttiva e che solo a titolo di argomento in subordine ha esaminato i principi di generalità e di neutralità dell'imposta, quali sono fissati nella prima direttiva. Egli ha pertanto affermato che un'esenzione dall'imposta non sarebbe compatibile con i principi sopra menzionati, ma ha aggiunto: «Oltre che (risulterebbe) assolutamente non giustificat(a) *dalla chiara lettera della norma*» [9]. Questa tesi rivela che, anche per l'avvocato generale, l'elemento determinante risiedeva nelle disposizioni esplicite della sesta direttiva.

30. Egli ha poi richiamato la sentenza pronunciata nella causa Kerrutt, menzionando esplicitamente un punto in base al quale «la disposizione de qua osta per il suo stesso tenore letterale all'istituzione di nuove esenzioni o all'estensione della portata di esenzioni esistenti successivamente alla data di entrata in vigore della direttiva» [10]. Anche da ciò si può dedurre che per l'avvocato generale sono soprattutto le disposizioni della sesta direttiva e le esenzioni o tassazioni ivi previste che erano rilevanti e non la prima direttiva, che si limita a introdurre il sistema ma non ne disciplina l'esecuzione.

31. Così, la Corte ha anch'essa dichiarato nella sua sentenza: «(...) la proroga del regime transitorio delle esenzioni dall'IVA oltre il regime inizialmente previsto non poteva giustificare la facoltà, da parte degli Stati membri, di concedere esenzioni che essi non erano autorizzati a concedere. Infatti, una siffatta facoltà comprometterebbe la finalità dell'art. 28, n. 3, lett. b), che è quella di consentire un'adeguamento graduale delle normative nazionali nei settori interessati» [11]. Poiché tuttavia il Belgio ha precisamente reintrodotto un'esenzione esplicitamente prevista nella direttiva — che non è una di quelle che esso (come precisa la sentenza sopra menzionata) non era autorizzato a concedere —, non comprendo perché questa facoltà gli debba essere vietata. Si deve perciò concludere che uno Stato membro che ha fatto uso della possibilità offerta dall'art. 13 C può anche fare marcia indietro.

32. Rimane da esaminare se questa concessione del diritto di opzione ai sensi dell'art. 13 C della sesta direttiva possa

8 — Conclusioni dell'avvocato generale Tesauro 7 maggio 1991 nella causa C-35/90 (sentenza menzionata alla nota 7, Rac. pag. I-5079, paragrafo 5).

9 — Conclusioni nella causa C-35/90, menzionata alla nota 8, paragrafo 5 (il corsivo è mio).

10 — Conclusioni nella causa C-35/90 (menzionata alla nota 8, paragrafo 5) e sentenza 8 luglio 1986 nella causa 73/85 (Racc. 1986, pag. 2219, punto 17).

11 — Sentenza nella causa C-35/90, menzionata alla nota 7 (punto 9).

anch'essa essere soppressa con effetto *retroattivo*. Anche secondo la Commissione, ciò potrebbe risultare problematico in considerazione dei diritti a deduzione dell'imposta pagata a monte che sono già sorti. Il sistema generale dell'imposta sul valore aggiunto istituito dalla prima e dalla sesta direttiva prevede che il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'imposta dovuta o assolta per i beni e servizi che gli sono stati forniti da un altro soggetto passivo e che egli ha utilizzato ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta (art. 17, n. 2, della sesta direttiva). Ai sensi dell'art. 17, n. 1, il diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diventa esigibile. Esiste perciò un nesso tra l'imposizione e il diritto a deduzione dell'imposta versata a monte.

33. La Corte ha pertanto dichiarato «che dal sistema della direttiva risulta (...) che i beneficiari dell'esonero, in quanto lo pretendano, rinunciano necessariamente al diritto di far valere la detrazione delle imposte versate a monte» [12]. Il «diritto alla detrazione (...) costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni» [13].

34. Questo significa, anche secondo la Commissione, che i soggetti passivi che, al tempo della validità (eventuale) della legge belga, hanno optato per l'imposizione, beneficiano di un diritto a deduzione dell'imposta versata a monte, che non può essere loro rifiutata con effetto retroattivo. La Commissione ed il governo belga ammettono entrambi che i diritti a deduzione dell'imposta versata a monte, che sono già sorti, devono essere rispettati.

35. Per quanto riguarda il caso che costituisce oggetto della causa principale, il governo belga fa tuttavia rilevare che l'attrice non ha esplicitamente esercitato il suo diritto di opzione. Secondo la Corte, l'esercizio dell'opzione offerta spetta unicamente al soggetto passivo [14]. Del resto, la seconda parte del secondo comma dell'art. 13 C prevede che gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione. In tal senso — e questo non è contestato — spetta al giudice nazionale decidere se l'attrice nella causa principale abbia utilmente esercitato il diritto di opzione.

36. Tra le parti è controverso se tale sia il caso. L'attrice ritiene di aver fatto tutto quanto era necessario per beneficiare esplicitamente del diritto di opzione. Essa ha fatto valere un diritto di deduzione dell'imposta versata a monte e ha fatto presente al riguardo che la locazione doveva essere assoggetta ad imposta. Non è stato possibile portare l'IVA in conto poiché i corrispondenti provvedimenti di esecuzione non erano stati ancora adottati.

37. Secondo il governo belga invece l'opzione avrebbe potuto essere utilmente esercitata solo se la Belgocodex avesse manifestato formalmente questa intenzione nei confronti

12 — Sentenza nella causa 8/81, menzionata alla nota 6 (punto 44).

13 — Sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP-Supergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18).

14 — Sentenza nella causa 8/81, menzionata alla nota 6 (punto 38).

dell'amministrazione e se avesse riscosso l'imposta sui canoni di locazione e l'avesse versata allo Stato. Come ho già fatto presente, spetta tuttavia al giudice nazionale risolvere questo punto tenendo conto del nesso esistente tra l'imposizione e il diritto a deduzione dell'imposta versata a monte.

38. Richiamo a tal riguardo le considerazioni fatte sopra ai paragrafi 14 e 15 poiché all'esercizio del diritto di opzione devono essere applicate le stesse regole che si applicano all'introduzione o alla validità del diritto di opzione stesso. Anche se l'art. 13 C della sesta direttiva lascia agli Stati membri la facoltà di limitare il diritto di opzione e di stabilire le modalità del suo esercizio — e questi provvedimenti non sono stati ancora adottati dalla legge belga —, occorre tuttavia osservare nella fattispecie che il soggetto passivo che si decide per l'opzione non può legittimamente esercitare questo diritto proprio perché i provvedimenti corrispondenti non sono stati ancora adottati dal governo. Pertanto i requisiti posti all'esercizio dell'opzione non devono essere troppo restrittivi se non vogliono ledere il diritto a deduzione dell'imposta versata a monte ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, che rientra nell'essenza del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. In caso di soppressione con effetto retroattivo del diritto di optare per l'imposizione, solo i soggetti passivi che non hanno manifestato in alcun modo la loro volontà di fare uso del diritto di opzione dovrebbero non potere rivendicare alcun diritto.

C — Conclusione

39. Sulla base delle considerazioni sopra svolte, propongo alla Corte di risolvere come segue la questione pregiudiziale:

«L'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari non si oppone a che si interpretino le disposizioni della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle decisioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, in particolare l'art. 13 C e 13 B, lett. b), nel senso che esse non vietano ad uno Stato membro, che ha fatto uso della possibilità prevista all'art. 13 C della sesta direttiva e che ha concesso ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni di immobili, di sopprimere tale diritto di opzione con una legge successiva — anche retroattiva — e di reintrodurre così l'esenzione in tutta la sua ampiezza. Questa interpretazione si applica tuttavia solo in quanto non siano lesi i diritti a deduzione dell'imposta versata a monte (ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva) sorti per il fatto che il soggetto passivo ha chiaramente indicato di voler esercitare l'opzione».