SENTENZA DELLA CORTE
15 dicembre 1993 *

Nel procedimento C-63/92,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Lubbock Fine & Co.

e

Commissioners of customs & excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, punto B, lett. b) e g), 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),

LA CORTE,

composta dai signori O. Due, presidente, J. C Moitinho de Almeida, M. Diez de Velasco e D. A. O. Edward, presidenti di sezione, C. N. Kakouris, R. Joliet, F. Grévisse, M. Zuleeg e P. J. G. Kapteyn, giudici,

avvocato generale: M. Darmon
cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

* Lingua processuale: l'inglese.

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Lubbock Fine & Co., dal signor David Goy, QC,

— per il governo del Regno Unito, dai signori John E. Collins, assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, e A. W. H. Charles, barrister,

— per il governo ellenico, dall'avv. Fokionas P. Georgakopoulos, assessore presso l'Avvocatura dello Stato, in qualità di agente,

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Thomas F. Cusack, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Lubbock Fine & Co., del governo del Regno Unito, del governo tedesco, rappresentato dal signor Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor, in qualità di agente, del governo ellenico e della Commissione, all'udienza del 28 aprile 1993,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 giugno 1993,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanze 30 luglio 1991 e 26 febbraio 1992, pervenute nella cancelleria il 3 marzo 1992, il Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 13, punto B, lett. b) e g), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta tra una società di consulenza contabile, la Lubbock Fine & Co. (in prosieguo: la «Lubbock Fine») e i Commissioners of customs & excise (amministrazione delle imposte indirette, in prosieguo l'«amministrazione tributaria») in ordine all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di una indennità percepita dalla Lubbock Fine in seguito allo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto. Nel 1971 la Lubbock Fine prendeva in affitto, per la durata di 25 anni e 3 mesi, un edificio di proprietà della Esso Pension Trust Ltd. La proprietà di tale edificio veniva successivamente ceduta alla Guildhall Properties Ltd. Nel 1990 la Guildhall Properties Ltd e la Lubbock Fine pervenivano a un accordo in forza del quale, a decorrere dal 1° giugno di tale anno, la Lubbock Fine rinunciava al restante periodo di affitto e riconsegnava i locali alla Guildhall Properties Ltd. In compenso, quest'ultima le corrispondeva un'indennità pari a 850 000 UKL.

3 L'amministrazione tributaria accertava che la normativa britannica, nel caso di specie il Value Added Tax Act 1983 (legge in materia di imposta sul valore aggiunto), quale modificato dal Finance Act 1989, prescriveva l'assoggettamento di tale indennità all'IVA e a tale titolo ingiungeva alla Lubbock Fine il pagamento di un importo pari a 110 869,56 UKL. Al riguardo, il Value Added Tax 1983, come modificato, al punto 1 della parte 1 dell'allegato 6, esclude dall'IVA «la concessione di un qualsiasi titolo o diritto su un bene immobile o di qualsiasi autorizzazione ad occupare un bene immobile (...)». Da questa disposizione, letta in combinato disposto con una nota a piè di pagina, risulta che nel Regno Unito l'affitto, il subaffitto e la cessione di un contratto d'affitto di un immobile sono in linea di massima operazioni esenti. Per contro, la rinuncia ad un contratto d'affitto a favore del dante causa dell'affittuario non rientra in tale esenzione.

4 A sostegno di un ricorso presentato dinanzi al Value Added Tax Tribunal, la Lubbock Fine faceva valere che la disposizione che esclude la rinuncia al contratto dal campo di applicazione dell'esenzione è contraria all'art. 13, punto B, della sesta direttiva.

5 Quest'ultima disposizione recita:

«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:

a) (...);

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

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

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

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

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

(...);

g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a);

(...)».

6 L'art. 4, n. 3, della medesima direttiva recita:

«Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi (...) chiunque effettui a titolo occasionale (...) in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo (...).

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo; (...)».

7 Ritenendo che l'assoggettamento all'imposta dell'indennità versata alla Lubbock Fine dipendesse dall'interpretazione dell'art. 13, punto B, della sesta direttiva, il Value Added Tax Tribunal decideva di sottoporre alla Corte le seguenti tre questioni pregiudiziali:

«1) Se lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto di un bene immobile dietro indennità versata dal proprietario all'affittuario costituisca una cessione rientrante nella nozione di "affitto e locazione di beni immobili", di cui all'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se uno Stato membro possa escludere l'indennità di cui sopra dal campo di applicazione dell'esenzione, assoggettandola in tal modo all'imposta, in forza dell'ultimo capoverso dell'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, a norma del quale "gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo d'applicazione di tale esenzione".

3) In caso di soluzione negativa della prima questione, se lo scioglimento anticipato del contratto d'affitto di un fabbricato, o di una frazione di fabbricato, dietro indennità versata dal proprietario all'affittuario, costituisca una cessione ai sensi dell'espressione "le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a)", di cui all'art. 13, punto B, lett. g) della sesta direttiva».

Sulla nozione di «affitto e locazione di beni immobili»

8 Con la prima questione, il giudice di rinvio chiede in sostanza se la circostanza che un affittuario, rinunciando dietro compenso al suo contratto d'affitto, rimetta il bene immobile a disposizione del suo dante causa, rientri nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili» di cui all'art. 13, punto B, lett. b) della sesta direttiva per definire un'operazione esente.

9 Al tale proposito si deve rilevare che, poiché un'operazione determinata, come l'affitto di un bene immobile, assoggettata ad imposta in base ai canoni versati, rientra nel novero delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, anche una modifica riguardante tale contratto, quale lo scioglimento anticipato consensuale dietro pagamento di un'indennità, deve considerarsi ricompresa nella sfera d'applicazione di tale esenzione.

10 Occorre conseguentemente rispondere al giudice nazionale che la circostanza che un affittuario, rinunciando al suo contratto d'affitto, rimetta il bene immobile a

disposizione del suo dante causa è riconducibile alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» utilizzata dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva per definire un'operazione esente.

Sulla facoltà di assoggettare a imposta talune operazioni normalmente esenti

11 Con la seconda questione, il giudice di rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, punto B, lett. b), che consente agli Stati membri di stabilire ulteriori esclusioni dal campo di applicazione delle esenzioni previste per la locazione e l'affitto di beni immobili, li autorizzi ad assoggettare ad imposta la somma versata da una delle parti all'altra a titolo di indennità per lo scioglimento consensuale anticipato di un contratto d'affitto, mentre i canoni versati in esecuzione del contratto medesimo sono stati esentati dall'IVA.

12 A tale proposito, si deve notare che l'art. 13, punto B, consente agli Stati membri di escludere dalla sfera di applicazione dell'esenzione e di assoggettare quindi all'imposta determinati tipi di locazione. Per contro, un'operazione diretta ad estinguere un contratto non può essere considerata imponibile ai fini dell'IVA sulla scorta di questo articolo, dal momento che la stipulazione di tale contratto ne viene inderogabilmente esentata. Il regime di un medesimo contratto di affitto non può infatti essere diverso nelle sue varie fasi.

13 Si deve pertanto risolvere la seconda questione nel senso che l'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, che consente agli Stati membri di prevedere ulteriori esclusioni dal campo di applicazione dell'esenzione prevista per la locazione e l'affitto di beni immobili, non li autorizza ad assoggettare ad imposta l'indennità versata da una delle parti all'altra in caso di scioglimento consensuale anticipato del contratto, dal momento che i canoni versati in esecuzione del contratto d'affitto sono stati esentati dall'IVA.

Sulla nozione di «cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo»

14 Poiché il giudice di rinvio ha prospettato la terza questione solo per il caso in cui l'indennità versata da una delle parti all'altra in caso di scioglimento consensuale anticipato di un contratto di affitto non possa beneficiare dell'esenzione prevista a favore dell'«affitto e la locazione di beni immobili», non occorre rispondere a tale questione.

Sulle spese

15 Le spese sostenute dai governi tedesco, ellenico e del Regno Unito nonché 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, al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, con ordinanze 30 luglio 1991 e 26 febbraio 1992, dichiara:

1) **La circostanza che un affittuario, rinunciando al suo contratto d'affitto, rimetta il bene immobile a disposizione del suo dante causa è riconducibile alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» utilizzata dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, per definire un'operazione esente.**

2) **L'art. 13, punto B, lett. b), della direttiva 77/388, che consente agli Stati membri di stabilire ulteriori esclusioni dal campo di applicazione**

dell'esenzione prevista per la locazione e l'affitto di beni immobili, non li autorizza ad assoggettare ad imposta l'indennità versata da una delle parti all'altra in caso di scioglimento consensuale anticipato del contratto, dal momento che i canoni versati in esecuzione del contratto d'affitto sono stati esentati dall'IVA.

Due Moitinho de Almeida Diez de Velasco Edward

Kakouris Joliet Grévisse Zuleeg Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 dicembre 1993.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente

O. Due