essa precisate, 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 di cui trattasi, dal momento che i canoni versati in esecuzione del contratto d'affitto ne sono stati esentati in conformità alla predetta norma. Il regime di uno stesso contratto d'affitto non può infatti essere diverso nelle sue varie fasi.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-63/92 *

Indice

I — Antefatti e procedimento ..... I - 6668

A — Gli antefatti ..... I - 6668

B — La normativa applicabile ..... I - 6669

1. La sesta direttiva ..... I - 6669

2. La normativa britannica ..... I - 6671

a) La situazione antecedente il 1989 ..... I - 6671

b) Il Finance Act del 1989 ..... I - 6671

C — Il procedimento dinanzi al giudice nazionale ..... I - 6672

1. Posizione della Lubbock Fine ..... I - 6672

2. Posizione dell'amministrazione tributaria ..... I - 6672

3. Motivazione dell'ordinanza di rinvio ..... I - 6672

4. Questioni pregiudiziali ..... I - 6673

* Lingua processuale: l'inglese.

D — Il procedimento dinanzi alla Corte ..... I - 6673

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte ..... I - 6674

A — Sulla questione se la nozione di «affitto e locazione di beni immobili» ricomprenda lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto dietro indennità versata dal locatore all'affittuario ..... I - 6674

1. Osservazioni della Lubbock Fine ..... I - 6674

a) In via principale ..... I - 6674

b) In subordine ..... I - 6675

2. Osservazioni del governo del Regno Unito ..... I - 6675

3. Osservazioni del governo ellenico ..... I - 6676

4. Osservazioni della Commissione ..... I - 6677

B — Sulla questione se gli Stati membri abbiano la facoltà di assoggettare ad imposta le indennità corrisposte per lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto ..... I - 6678

1. Osservazioni della Lubbock Fine ..... I - 6678

2. Osservazioni del governo del Regno Unito ..... I - 6679

a) In via principale ..... I - 6679

b) In subordine ..... I - 6679

3. Osservazioni del governo ellenico ..... I - 6679

4. Osservazioni della Commissione ..... I - 6679

C — Sulla questione se la nozione di «cessione di fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo» comprenda la restituzione di un immobile al locatore a seguito della rinuncia, da parte dell'affittuario, al suo diritto di occupare il bene ..... I - 6680

1. Osservazioni della Lubbock Fine ..... I - 6680

2. Osservazioni del governo del Regno Unito ..... I - 6681

3. Osservazioni del governo ellenico ..... I - 6682

4. Osservazioni della Commissione ..... I - 6682

III — Risposte ai quesiti della Corte ..... I - 6683

A — Quesiti rivolti al governo del Regno Unito ..... I - 6683

B — Quesito rivolto alla Lubbock Fine, al governo del Regno Unito e alla Commissione ..... I - 6683

I — Antefatti e procedimento

A — *Gli antefatti*

La Lubbock Fine & Co. (in prosieguo: la «Lubbock Fine»), ricorrente nella causa principale, è uno studio inglese di consulenza contabile.

Con contratto d'affitto stipulato il 14 aprile 1971, tale studio prendeva in affitto alcuni uffici siti ai nn. 3, 4 e 5 di Bedford Row e ai nn. 3, 4 e 5 di Jockey's Fields a Londra WC1, per la durata di 25 anni e 3 mesi, a decorrere dal 29 settembre 1970, ossia fino al 24 dicembre 1995, al canone annuo iniziale di 35 300 UKL (lire sterline).

All'epoca, proprietario dei locali, nonché locatore, era la Esso Pension Trust Ltd.

Nel 1989 la Esso Pension Trust Ltd vendeva l'immobile alla Guildhall Properties Ltd.

Il 14 febbraio 1990 la Guildhall Properties Ltd e la Lubbock Fine stipulavano un accordo in forza del quale la Lubbock Fine rinunciava dal 1° giugno 1990 al periodo residuo d'affitto e restituiva i locali alla Guildhall Properties Ltd. In compenso, la Guildhall Properties Ltd accettava di versare alla Lubbock Fine la somma di 850 000 UKL.

Alla data stabilita il contratto veniva sciolto e, contestualmente, l'indennità veniva pagata.

I Commissioners of customs & excise (amministrazione delle imposte indirette, in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), resistenti nella causa principale, ingiungevano quindi alla Lubbock Fine il pagamento della somma di 110 869,56 UKL a titolo di IVA.

Ritenendo che la detta operazione non dovesse essere assoggettata a tale imposta, la Lubbock Fine presentava un ricorso dianzi al Value Added Tax Tribunal (Tribunale competente in materia di imposte sul valore aggiunto).

B — *La normativa applicabile*

1. *La sesta direttiva*

Per quanto riguarda la presente controversia, l'IVA è disciplinata dalla 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

A norma dell'art. 2 di detta direttiva,

«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 (...)».

Ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva,

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavare introiti aventi un certo carattere di stabilità.

3. Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e 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 d'applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo (...).

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) la cessione di un terreno edificabile.

Si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri (...)».

L'art. 5 recita:

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

2. (...).

3. Gli Stati membri possono considerare beni materiali:

a) determinati diritti su beni immobili; (...).

4. Sono parimenti considerate cessioni ai sensi del paragrafo 1:

a) (...);

b) la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo, o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquistata al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata; (...)».

L'art. 6 precisa in particolare che:

«1. Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5 (...)».

L'art. 13, punto B, 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 la 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);

h) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera b)».

In forza dello stesso art. 13, punto C,

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) affitto e locazione di beni immobili;

b) operazioni di cui al punto B, lettere d), g) e h).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto d'opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

2. *La normativa britannica*

a) La situazione antecedente il 1989

Prima del 1989, in Inghilterra, le operazioni esenti dall'IVA erano elencate al punto 1 dell'allegato 6 del Value Added Tax Act 1983 (legge sull'IVA). Tale punto esonerava in particolare «la concessione, il trasferimento o la restituzione di qualsiasi diritto su un bene immobile o qualsiasi autorizzazione ad occupare un bene immobile».

Pertanto, sino al 1989, l'indennità versata in caso di scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non era assoggettata all'IVA.

b) Il Finance Act del 1989

In seguito alla sentenza della Corte 21 giugno 1988, causa 416/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 3127), la detta normativa veniva modificata dal Finance Act 1989, entrato un vigore il 1° aprile 1989.

In particolare, venivano modificati tutti i casi di esenzione. Il punto 1 dell'allegato 6 menziona tra le operazioni esenti «la cessione di qualsiasi titolo o diritto su di un bene immobile o di qualsiasi autorizzazione ad occupare un bene immobile (...)». Una nota a piè di pagina precisa tuttavia che:

«Il termine cessione "cessione" comprende il trasferimento, diverso da quello del titolo, al soggetto che può fruire di una restituzione del titolo stesso».

Il risultato di tale modifica è stato l'assoggettamento all'IVA dell'indennità versata dal locatore affinché l'affittuario rinunci al contratto e rimetta i locali a sua disposizione.

C — *Il procedimento dinanzi al giudice nazionale*

1. *Posizione della Lubbock Fine*

La Lubbock Fine ha ammesso, dinanzi al giudice nazionale, che il Finance Act 1989 ha avuto come conseguenza l'assoggettamento all'IVA dell'indennità versata in caso di rinuncia a un contratto d'affitto. Essa ha tuttavia sostenuto che questa normativa era contraria alla sesta direttiva, anch'essa provvista di diretta efficacia.

La Lubbock ha argomentato, infatti, in via principale, che rinunciando al contratto d'affitto essa ha proceduto nell'interesse del suo proprietario, ad una «cessione di fabbricato», ai sensi dell'art. 13, punto B, lett. g), della sesta direttiva. Essa a fatto valere, a tale proposito, che l'art. 5, n. 1, di questa direttiva considera «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale alla stregua di un proprietario. Orbene, la cessione da essa effettuata aveva ad oggetto il diritto di occupare l'immobile in forza di un contratto d'affitto.

In via subordinata, la Lubbock Fine ha sostenuto che lo scioglimento del contratto rientra nella nozione di «affitto o locazione di beni immobili» di cui all'art. 13, punto B, lett. b). Al riguardo ha fatto rilevare che, anziché rinunciare al suo contratto d'affitto, essa avrebbe potuto subaffittare o anche cedere il suo contratto d'affitto per la durata residua. In entrambi i casi la cessione sarebbe stata esente dall'IVA. Orbene, il legislatore comunitario non avrebbe potuto intendere che operazioni aventi le stesse conseguenze economiche, ossia la perdita del godimento di un bene immobile, ricevessero trattamenti diversi, in modo che una, la rinuncia al contratto d'affitto, fosse assoggettata all'imposta e le altre no.

2. *Posizione dell'amministrazione tributaria*

A parere dell'amministrazione tributaria, i casi di esenzione contemplati dall'art. 13, punto B, lett. g) e h), non riguardano la presente fattispecie in quanto sono applicabili solo ai casi di cessione di terreni, edificati nel primo caso e non edificati nel secondo caso.

D'altra parte, pur ammettendo che l'art. 13, punto B, lett. b), della stessa direttiva considera operazione esente la cessione di un contratto d'affitto, essa ha sostenuto che tale esenzione non comprende la rinuncia ad un contratto d'affitto. A suo avviso, la rinuncia si differenzia dalla cessione in quanto fa venire meno il titolo originariamente concesso. L'amministrazione tributaria ha infine sostenuto che la formulazione generale dell'art. 13, punto B, lett. b), consente agli Stati membri di assoggettare ad imposta le rinunce al contratto.

3. *Motivazione dell'ordinanza di rinvio*

Il giudice nazionale ritiene che la normativa del Regno Unito, che prevede l'assoggettabilità all'IVA delle cessioni effettuate sotto forma di rinuncia ad un contratto d'affitto nell'interesse del proprietario, non rientri nel campo d'applicazione dell'art. 13, punto B, lett. g), che riguarda solo l'esenzione per le cessioni di terreni.

Tuttavia, considerato che l'art. 13, punto B, contempla tutte le cessioni di beni immobili e che le due categorie da esso previste, in primo luogo, «l'affitto e la locazione di beni immobili» [lett. b)] e, in secondo luogo, la cessione di terreni edificati e non edificati [lett. g) e h)] si escludono a vicenda, si applica il punto b).

A tale riguardo, il giudice fa notare che la rinuncia ad un contratto d'affitto equivale, per l'affittuario, alla cessione di un titolo immobiliare al suo locatore. Tenuto conto che l'IVA è un'imposta sulle prestazioni, esso sostiene che, nel caso di specie, il prestatore, ossia l'affittuario, trasmette al suo locatore il complesso dei diritti che gli sono attribuiti in forza del contratto d'affitto.

Per quanto riguarda il punto se gli Stati membri possano escludere siffatta rinuncia dai casi di esenzione previsti e, quindi, assoggettarla all'imposta, il giudice nazionale richiama le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa 173/88, conclusasi con la sentenza 13 luglio 1989, Henriksen (Racc. pag. 2763), secondo cui il potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri soggiace a determinati limiti. Esso ritiene che questi limiti ostino a che gli Stati membri escludano la rinuncia ad un contratto d'affitto dal novero delle operazioni esenti, giacché l'incidenza economica della rinuncia è comparabile a quella di una cessione d'affitto, che è considerata operazione esente.

Per sincerarsi della correttezza del proprio punto di vista, il giudice nazionale ha deciso, con ordinanze 30 luglio 1991 e 26 febbraio 1992, di sottoporre alla Corte tre questioni pregiudiziali.

4. *Questioni pregiudiziali*

Le questioni pregiudiziali sono le seguenti:

«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, costituisce 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».

D — *Il procedimento dinanzi alla Corte*

L'ordinanza del Value Added Tax Tribunal è stata registrata nella cancelleria della Corte il 3 marzo 1992.

A norma dell'art. 20 del Protocollo sullo Statuto CEE della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte:

— il 21 maggio 1992 la Lubbock Fine, ricorrente nella causa principale, rappresentata dal signor David Goy, QC,

— il 24 giugno 1992 la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Thomas F. Cusak, consigliere giuridico, in qualità di agente,

— il 30 giugno 1992 il governo del Regno Unito, rappresentato dai signori J. E. Collins, assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor A. W. H. Charles, barrister,

— il 13 luglio 1992 il governo ellenico, rappresentato dal signor Fokionas P. Georgakopoulos, assessore presso l'Avvocatura dello Stato, in qualità di agente.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha disposto, ai sensi dell'art. 10, n. 4, del regolamento di procedura, il passaggio alla fase orale, poiché la Lubbock Fine, il governo ellenico e il governo del Regno Unito hanno chiesto di essere sentiti. Essa ha tuttavia deciso di rivolgere alcuni quesiti al governo del Regno Unito.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

A — *Sulla questione se la nozione di «affitto e locazione di beni immobili» ricomprenda lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto dietro indennità versata dal locatore all'affittuario*

1. *Osservazioni della Lubbock Fine*

Richiamandosi alla sentenza 6 ottobre 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53), la *Lubbock Fine* sostiene che l'art. 13, punto B, della sesta direttiva è direttamente efficace, essendo una norma precisa e incondizionata. Essa ricorda inoltre che la Corte, nella sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann (Racc. pag. 767) ha affermato che le esenzioni fiscali vanno interpretate restrittivamente.

a) In via principale

In via principale, la Lubbock Fine argomenta che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non può essere ricondotto alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili».

Essa ritiene, infatti, che per meglio individuare l'obiettivo da esse perseguito occorra esaminare le lett. b), g) e h) dell'art 13, punto B, in modo congiunto. È infatti escluso che una di queste tre lettere si applichi al caso di specie. Esse riflettono infatti l'intenzione del legislatore comunitario di rendere esenti tutti gli atti traslativi di diritti o di titoli su terreni o fabbricati, tranne in due casi, in primo luogo, qualora sia prevista un'eccezione espressa a tale esenzione e, in secondo luogo, qualora un contribuente eserciti il diritto di optare per l'imposizione di cui all'art. 13, punto C. Poiché sarebbe impossibile giustificare l'esenzione di atti traslativi di determinati tipi di diritti su terreni o fabbricati ad esclusione di altri, non assumono rilevanza l'esatta natura del diritto o le modalità particolari del suo esercizio.

Orbene, la normativa inglese sull'IVA tratta in modo diverso due situazioni analoghe d'esercizio dei propri diritti: mentre l'affittuario che subaffitta o cede il suo contratto d'affitto ad un terzo non deve versare l'IVA,

colui che scioglie anticipatamente il proprio contratto d'affitto a vantaggio del proprietario è tenuto a pagarla. Secondo la Lubbock Fine, la discriminazione operata da questa normativa tra operazioni sostanzialmente analoghe è incompatibile con il dettato dell'art. 13, punto B, della sesta direttiva.

Tuttavia, dinanzi alla necessità di scegliere se la rinuncia ad un contratto d'affitto sia riconducibile alle previsioni della lett. g), che considera esenti le «cessioni di fabbricati» senza eccezioni, ovvero a quelle della lett. b), che considera esenti le «locazioni di beni immobili», salvo alcune eccezioni, la Lubbock Fine ritiene che si debba applicare la lett. g). Infatti lo scioglimento anticipato non può essere compreso nel concetto di «affitto e locazione di beni immobili», perché a quest'ultimo è per l'appunto conseguenziale l'estinzione del rapporto contrattuale.

b) In subordine

In subordine, la Lubbock Fine ritiene che l'espressione «affitto e locazione di beni immobili» ricomprenda del pari lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto.

La Lubbock Fine fa valere, al riguardo, che la nozione di «affitto e locazione di beni immobili» comprende in particolare l'iniziale stipulazione di un contratto d'affitto e le sue successive cessioni. Essa precisa, al riguardo, che escludere le cessioni del contratto d'affitto dal concetto di «affitto e locazione di beni immobili» porterebbe a situazioni abnormi: così, la conclusione di un contratto d'affitto di un bene che non è compreso nell'elenco dei beni esenti (per esempio, un parcheggio per la sosta dei veicoli) sarebbe assoggettabile ad imposta, ma non la cessione del contratto d'affitto medesimo.

Orbene, nonostante vi siano delle differenze, una rinuncia al contratto d'affitto produce gli stessi effetti della cessione del medesimo. Entrambe le operazioni comportano infatti, per l'affittuario, la perdita dei diritti derivanti dal contratto d'affitto e consentono al proprietario o al cessionario di riavere il godimento del bene per il rimanente periodo. Di conseguenza, poiché la cessione di un contratto d'affitto rientra nel campo di applicazione della lett. b), sarebbe errato riservare allo scioglimento anticipato del contratto un trattamento giuridico diverso.

2. *Osservazioni del governo del Regno Unito*

Per il governo del Regno Unito, le questioni deferite dal giudice nazionale sono intese ad accertare se l'art. 13 della sesta direttiva faccia obbligo agli Stati membri di rendere esente dall'IVA lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto.

Richiamandosi alle citate sentenze Hamann e Henriksen, il governo del Regno Unito osserva che un'esenzione deve essere interpretata restrittivamente, poiché di norma il principio generale è quello della imponibilità delle operazioni. Esso sostiene inoltre che, per determinare la portata esatta delle esenzioni previste dall'art. 13, ci si deve discostare da un'esegesi letterale, interpretando l'articolo nel suo insieme, senza addentrarsi nelle distinzioni tipiche della normativa tributaria britannica.

Al riguardo, il governo del Regno Unito ritiene che il concetto di «affitto e locazione di beni immobili» si riferisca, in primo luogo, a tutte le operazioni traslative poste in essere sotto forma di costituzione e di cessione di un contratto d'affitto, in secondo luogo, alle autorizzazioni o alle licenze di godimento del bene e, in terzo luogo, alle cessioni del contratto d'affitto o dell'autorizzazione al godimento.

Il governo del Regno Unito fa presente che l'IVA è un'imposta che colpisce la cessione. Sostanzialmente, la concessione di un bene in affitto a un affittuario consiste nel trasferimento a quest'ultimo di alcuni diritti, in particolare di occupazione, di cui il proprietario del bene è titolare.

Un affittuario che cede il suo contratto d'affitto trasferisce ugualmente dei diritti al cessionario e pone così in essere una cessione. Dal punto di vista del destinatario della cessione, non dovrebbe esistere alcuna differenza tra la costituzione di un contratto d'affitto e la cessione di questo in suo favore. È pertanto legittimo che la cessione di un contratto d'affitto sia esentata dall'IVA così come l'iniziale stipulazione dello stesso contratto.

Per contro, una rinuncia porterebbe ad un risultato diverso da quello di una cessione. In seguito allo scioglimento anticipato, il contratto d'affitto cessa d'esistere, ponendo così fine alla cessione. Il governo del Regno Unito non comprende come possa succedere che una rinuncia a seguito della quale il contratto d'affitto sia sciolto a favore del proprietario, e pertanto estinto, possa essere ricompresa nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili». Pertanto, l'art. 13, punto B, lett. b), non riguarda tale ipotesi.

3. *Osservazioni del governo ellenico*

In via preliminare, il governo ellenico fa osservare che, essendo disposizioni di natura fiscale, gli articoli della sesta direttiva devono essere interpretati in modo restrittivo. Tale principio deve valere in modo particolare per le esenzioni, le quali, come ha ricordato l'avvocato generale nell'ambito della citata causa Henriksen, costituiscono un'eccezione ai principi basilari della direttiva.

Orbene, fare rientrare lo scioglimento anticipato del contratto d'affitto nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili» implicherebbe un'interpretazione estensiva di questi termini.

Al riguardo, il governo ellenico rileva che vi sono diverse caratteristiche del contratto d'affitto che non sono riscontrabili nell'operazione effettuata dalla Lubbock Fine.

Esso spiega, ad esempio, che il contratto d'affitto è un contratto di durata mediante il quale il locatore si obbliga a garantire il godimento di un bene all'affittuario, per un dato tempo, dietro pagamento del canone pattuito.

Orbene, in primo luogo, un accordo relativo allo scioglimento anticipato del contratto d'affitto non ha le caratteristiche di un contratto di durata. Il suo perfezionamento è istantaneo e i suoi effetti si producono a seguito della sua conclusione o della sua esecuzione.

In secondo luogo, con questo accordo, l'affittuario non cede al locatore il godimento del bene, ma si limita a liberarlo dai suoi obblighi.

In terzo luogo, il locatore rientra nel possesso del suo bene non per un periodo di tempo limitato, ma per una durata illimitata.

Infine, un contratto d'affitto di per sé non obbliga il locatore a versare un'indennità per la restituzione del bene locato. Il fatto che le parti di tale contratto stabiliscano che al momento dell'estinzione di questo nasceranno altre obbligazioni, deve essere considerato circostanza estranea al contratto d'affitto

stesso. L'eventuale accordo intercorso tra il locatore e l'affittuario per il versamento di una somma avente carattere compensativo in caso di scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non attribuisce a tale indennità la natura di canone d'affitto.

Il governo ellenico conclude che, nel caso di specie, l'imposta è stata percepita non per la «locazione di un bene», bensì per la restituzione di un bene, che costituisce, a suo parere, una «prestazione di servizi» ai sensi dell'art. 6 della sesta direttiva.

Il governo ellenico chiede pertanto alla Corte di risolvere la questione nel senso che:

«Lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto per mutuo consenso del locatore e dell'affittuario, dietro pagamento di una somma avente carattere compensativo versata dal primo al secondo, non rientra nelle ipotesi si esenzione dall'IVA per le locazioni di beni immobili, contemplate dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva 77/388/CEE».

4. *Osservazioni della Commissione*

La *Commissione* fa osservare che la sesta direttiva sancisce un principio di pari trattamento per tutti i fabbricati aventi la stessa natura. Il principio generale consisterebbe nell'assoggettare ad imposta la cessione di nuovi fabbricati o di terreni edificabili e di rendere esenti tutte le altre operazioni. In particolare, la direttiva enuncia un principio d'esenzione generale per le locazioni di beni materiali. Tale constatazione è, a suo giudizio, avvalorata dalla portata limitata delle eccezioni a questo principio.

Ne consegue, secondo la Commissione, che l'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, riguarda tutte le operazioni collegate all'«affitto e locazione di beni immobili», salvo quelle per le quali esistono norme specifiche, come gli artt. 4, n. 3, 5, n. 3, lett. a) e b), e 13, punto B, lett. g) e h). In altre parole, il concetto d'a«ffitto e locazione di beni immobili» deve considerarsi comprensivo delle successive operazioni inerenti a tali beni, operazioni la cui esistenza deriva dal contratto d'affitto originario.

La Commissione fa notare che, per quanto riguarda il contratto d'affitto originario, la Lubbock Fine avrebbe dovuto godere dell'esenzione, se la direttiva fosse stata in vigore all'epoca. Essa aggiunge inoltre che l'operazione di cui trattasi nel caso di specie è diretta a sciogliere anticipatamente un contratto d'affitto, col consenso di entrambe le parti. A parere della Commissione, questa circostanza è sufficiente a far rientrare tale operazione nei casi di esenzione contemplati dall'art. 13, punto B, lett. b).

Sostenendo tale tesi, la Commissione ritiene di essersi conformata alla posizione espressa dalla Corte nella citata sentenza 13 luglio 1989, Henriksen. Così, la Corte dovrebbe ammettere che l'espressione «affitto e locazione di beni immobili» comprende, oltre all'affitto originario, tutte le operazioni successive ed accessorie, quali ad esempio la cessione di un contratto d'affitto o subaffitto, nel caso di specie, la rinuncia dell'affittuario ai suoi diritti.

La Commissione suggerisce pertanto alla Corte di rispondere come segue:

«Lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto avente ad oggetto un bene immobile è una cessione ai sensi dell'espressione "l'affitto e la locazione di beni immobili" elencati all'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva sull'IVA, indipendentemente dal fatto che sia o meno corrisposta un'indennità da una delle parti all'altra».

B — *Sulla questione se gli Stati membri abbiano la facoltà di assoggettare ad imposta le indennità corrisposte per lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto*

1. *Osservazioni della Lubbock Fine*

La *Lubbock Fine* affronta questa questione solo per l'ipotesi in cui la Corte ritenga che l'espressione «affitto e locazione di beni immobili» ricomprenda lo scioglimento di un contratto d'affitto.

Essa ricorda che, durante i lavori preparatori del Finance Act 1989, il governo del Regno Unito, per giustificare l'assoggettamento della rinuncia al contratto, non si è mai avvalso della possibilità, riconosciutagli dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, di derogare al principio dell'esenzione. L'unica giustificazione era stata che, in mancanza di simile imposizione, si sarebbe avuta «un'ulteriore complicazione rispetto all'opzione riconosciuta ai proprietari in materia di imposizione».

Per stabilire se gli Stati membri possono assoggettare ad imposta le rinunce al contratto, occorre anzitutto accertare se la direttiva limiti la facoltà degli Stati membri di prevedere ulteriori esenzioni e, in caso di risposta affermativa, quale sia questo limite.

Rifacendosi ancora una volta alle conclusioni dell'avvocato generale nella citata causa Henriksen, la Lubbock osserva che il potere di valutazione discrezionale degli Stati membri soggiace a determinati limiti. Infatti, se questo potere fosse illimitato, gli Stati membri si vedrebbero attribuire la facoltà di assoggettare ad imposta tutte le locazioni di beni immobili e ciò sarebbe contrario al principio dell'esenzione sancito dalla direttiva.

In ordine all'individuazione di questo limite, la Lubbock Fine sostiene che le ulteriori esenzioni che gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire devono essere della stessa natura delle eccezioni ai casi di esenzione contemplati dall'art. 13, punto B, lett. b). È pertanto necessario che le eccezioni riguardino vuoi la locazione di un bene immobile avente una destinazione particolare [come nel caso degli alberghi o dei parcheggi di cui ai punti 1 e 2 della lett. b)], vuoi la locazione di un certo tipo di beni immobili (come nel caso delle macchine fissate stabilmente e delle casseforti di cui ai punti 3 e 4). Talché, la Corte ha giustamente ammesso, nella citata sentenza Henriksen, che, poiché l'art. 13, punto B, lett. b), sub 2, assoggettava all'IVA le aree destinate al parcheggio di veicoli all'aperto, gli Stati membri potevano fare altrettanto per le aree di parcheggio coperte.

La Lubbock Fine aggiunge che, anche se il potere di valutazione discrezionale riconosciuto agli Stati membri fosse illimitato, tali Stati non potrebbero tuttavia esercitarlo in modo tale da escludere lo scioglimento di un contratto d'affitto, in quanto gli effetti economici di questo sono identici a quelli della cessione di un contratto d'affitto, esente in ogni sua fase.

2. *Osservazioni del governo del Regno Unito*

a) In via principale

Il *governo del Regno Unito* sostiene che il potere riconosciuto agli Stati membri dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, di stabilire ulteriori eccezioni al principio dell'esenzione è espresso in termini generali ed è pertanto illimitato.

Esso ritiene, al riguardo, che la Corte, nella citata sentenza Henriksen, non abbia accolto la tesi dell'avvocato generale secondo la quale esistono dei limiti al potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri in questa materia. Al contrario, la sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797) ha accolto la tesi del riconoscimento di un potere illimitato.

D'altra parte, tale potere di prevedere ulteriori eccezioni comporta una limitazione della portata delle esenzioni, le quali vanno interpretate in modo restrittivo, nonché l'osservanza della regola dell'assoggettabilità all'imposta di tutte le cessioni.

b) In subordine

Nell'ipotesi in cui, contrariamente a questa tesi, si accertasse l'esistenza di un limite al potere degli Stati membri di prevedere ulteriori eccezioni, tale limitazione potrebbe intendersi solamente nel senso che uno Stato membro non può escludere l'esenzione per tutte le locazioni di beni immobili, ma deve procedere a esclusioni valutando caso per caso.

Ad ogni modo, il governo del Regno Unito fa osservare che tale limitazione non può impedire ad uno Stato membro di escludere lo scioglimento del contratto dal campo d'applicazione dell'esenzione poiché, come ha già fatto osservare rispondendo alla prima questione, lo scioglimento è un atto giuridico diverso dalla costituzione di un contratto d'affitto.

3. *Osservazioni del governo ellenico*

Il *governo ellenico* ritiene che, poiché lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non rientra nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili», le eccezioni all'esenzione prevista all'ultimo comma dell'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva non possano applicarsi ad esso.

4. *Osservazioni della Commissione*

La *Commissione* ritiene che l'art. 13, punto B, della sesta direttiva non consenta ad uno Stato membro di escludere lo scioglimento di un contratto d'affitto dall'esenzione prevista e di considerarlo pertanto operazione imponibile ai fini dell'IVA. Essa condivide al riguardo la posizione dell'avvocato generale nella causa Henriksen, il quale riteneva che il potere di valutazione degli Stati membri fosse limitato.

Per meglio definire tali limiti, la Commissione ricorre a due criteri.

Essa ricorda, anzitutto, che l'intenzione del legislatore comunitario era di considerare esente, come regola generale, «l'affitto e la locazione di beni immobili». Le eccezioni a tale principio sono previste ai punti 1-4 della lett. b) dell'art. 13, nei quali sono incluse cessioni che in realtà non hanno la stessa natura giuridica di un affitto (per esempio, gli alberghi e l'affitto di macchinari) o che tendono ad occupare una zona intermedia tra il contratto d'affitto e l'autorizzazione (i parcheggi, le casseforti). Ne consegue che le ulteriori esenzioni consentite agli Stati membri debbono essere della stessa natura di quelle già elencate in questi punti (per esempio, l'affitto di capannoni per aerei o dei posti d'ormeggio per barche). Tale interpretazione è già stata accolta nei lavori preparatori.

Essa sostiene inoltre che la portata delle esenzioni deve essere determinata applicando i criteri della formula introduttiva dell'art. 13, ossia che lo Stato membro deve dimostrare che l'imposizione fiscale è contemplata al fine di «assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso». Orbene, la Commissione non dispone di elementi che consentano di valutare se questi due presupposti sussistono nel caso di specie. Essa dichiara di non capire quali complicazioni si potrebbero presentare qualora la rinuncia dell'affittuario al suo contratto d'affitto fosse esente dall'IVA. Incombe alle autorità britanniche dimostrare che l'imposizione fiscale è giustificata in base a questi presupposti. Tale dimostrazione, ove possibile, avrebbe carattere decisivo. In caso contrario, occorrerebbe applicare la regola secondo la quale non sono ammessi casi di esenzione che non siano assimilabili a quelli già contemplati dall'art. 13.

La Commissione propone pertanto di rispondere nel seguente modo:

«Sulla base dell'ultimo comma dell'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva IVA, secondo il quale "gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione", uno Stato membro non ha, in linea di principio, il potere di escludere lo scioglimento anticipato di un contratto dall'esenzione per assoggettarlo ad imposta, a meno che non riesca a dimostrare che l'esenzione è giustificata dall'applicazione dei criteri enunciati nella prima frase dell'art. 13, punto B, (...), vale a dire, che essa è stata prevista per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso».

C — *Sulla questione se la nozione di «cessione di fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo» comprenda la restituzione di un immobile al locatore a seguito della rinuncia, da parte dell'affittuario, al suo diritto di occupare il bene*

1. *Osservazioni della Lubbock Fine*

La *Lubbock Fine* sostiene che l'espressione «cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricati e del suolo ad essi attiguo», di cui all'art. 13, punto B, lett. g), comprende lo scioglimento anticipato di un contratto

d'affitto dietro pagamento di un'indennità corrisposta dal proprietario all'affittuario.

Infatti l'art. 13, punto B, rende nel suo complesso palese l'intento del legislatore comunitario di considerare esenti tutti gli atti di trasferimento di diritti o di titoli su terreni e fabbricati, tranne i casi di deroga espressa o di esercizio da parte del contribuente del diritto di optare per l'imposizione fiscale di cui all'art. 13, punto C. Di conseguenza, poiché lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non è generalmente compreso nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili» di cui alla lett. b) di quest'articolo, esso va necessariamente ricondotto alla nozione di «cessione di fabbricati» di cui alla lett. g). Se così non fosse, non si potrebbe riconoscere alcuna esenzione nonostante lo scioglimento del contratto abbia, sul piano economico, le stesse conseguenze di operazioni esenti come la cessione del contratto d'affitto o il subaffitto.

Tale intendimento eviterebbe inoltre la necessità di un'interpretazione estensiva della nozione di «affitto e locazione di beni immobili».

D'altra parte, mentre l'art. 5, n. 3, della sesta direttiva ammette l'esistenza di diversi tipi di diritti su beni immobili, la lett. g) non fa alcuna distinzione tra i diritti sui fabbricati, la cui cessione rientra nel campo di applicazione.

Infine, al governo del Regno Unito, che sostiene che le «cessioni» contemplate alla lett. g) devono riguardare contemporaneamente i «fabbricati» ed il «suolo attiguo» e che da ciò arguisce che tale lettera riguarda solo il trasferimento della proprietà, la Lubbock Fine ribatte che tale interpretazione è infondata dal punto di vista economico: ad esempio, se un bene è oggetto di un contratto d'affitto stipulato per un lungo periodo di tempo, la vendita di tale bene, che non ha grande valore economico, dovrebbe essere esentata, ma non lo scioglimento anticipato del contratto d'affitto, che restituisce al bene in questione il suo vero valore commerciale. Tale ragionamento dimostra che la lett. g) comprende tutti i casi non contemplati dall'espressione «l'affitto e la locazione di beni immobili» di cui alla lett. b).

2. *Osservazioni del governo del Regno Unito*

Secondo il *governo del Regno Unito*, le «cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricati e del suolo ad essi attiguo», di cui all'art. 13, punto B, lett. g), della sesta direttiva, non comprendono lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto.

Esso sostiene al riguardo che l'esenzione è applicabile solo alle cessioni contemporanee dei fabbricati e del suolo ad essi attiguo. L'esenzione non può quindi riguardare soltanto la cessione di edifici o di una frazione di edifici.

Esso fa poi rilevare che, alle lett. g) e h), i sostantivi «suolo» e «beni immobili non edificati» che sono attigui riguardano i terreni, dato che questi termini sono utilizzati in riferimento agli edifici, e che si costruisce solo sul suolo. Questo punto di vista trova conferma in una interpretazione sistematica dell'art. 13, punti B e C. Orbene, poiché l'art. 13 tratta separatamente la «cessione del suolo» e «l'affitto e la locazione di beni immobili», se ne deve dedurre che bisogna intendere per «cessione del suolo», il trasferimento di proprietà o di un «titolo principale» sul suolo e non il trasferimento dei diritti derivati, poiché i diritti di rango inferiore a quello della proprietà sono ricompresi nell'espressione «affitto e locazione di beni immobili».

Di conseguenza, tutte le cessioni contemplate dall'art. 13, punto B, lett. g), possono includere i soli atti di trasferimento della proprietà o del «titolo principale» che una persona possa avere. Quest'interpretazione è imposta dai principi generali della direttiva, in forza dei quali l'esenzione va interpretata restrittivamente.

Orbene, uno scioglimento anticipato del contratto non comporta in nessun caso la cessione di un terreno. Inoltre, esso non implica necessariamente per il beneficiario il conferimento di un diritto di proprietà o di un «titolo di rango premiante sul bene», poiché il locatore, al quale l'immobile è stato restituito, potrebbe a sua volta essere solo titolare di un diritto di detenzione su tale bene, o essere a sua volta un affittuario del medesimo.

3. *Osservazioni del governo ellenico*

Il *governo ellenico* osserva che, poiché, come ha affermato in riferimento alla prima questione, lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto dietro corrispettivo di una somma avente carattere compensativo non costituisce una «cessione di beni», è escluso che esso possa essere considerato come una «cessione di beni fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo», operazione considerata esente dall'art. 13, punto B, lett. g), della sesta direttiva. Questo punto di vista viene corroborato dalla definizione di «cessione di un bene» contenuta nell'art. 5, n. 1, di detta direttiva.

4. *Osservazioni della Commissione*

La *Commissione* è del parere che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto, nell'ipotesi in cui la Corte ritenga che esso non rientri nella nozione d'a«ffitto e locazione di beni immobili», debba essere compreso in quella di «cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo» contemplata dall'art. 13, punto B, lett. g), della sesta direttiva.

Essa basa questa affermazione sul principio generale dell'esenzione dei beni immobili sancito dalla sesta direttiva. Ne restano escluse solamente le cessioni di beni immobili rientranti nella definizione di cui all'art. 4, n. 3, lett. a), di questa stessa direttiva, ossia i fabbricati prima della loro prima occupazione. Spetta al giudice nazionale verificare se tale ipotesi ricorra nel caso di specie.

Essa propone pertanto alla Corte di dichiarare:

«In caso di soluzione negativa della prima questione, lo scioglimento anticipato del contratto d'affitto avente ad oggetto fabbricati o frazioni di fabbricato è 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'art. 4, n. 3, lettera a)" figurante all'art. 13, punto B, lett. g), della sesta direttiva IVA.

Tuttavia, l'accertamento del punto se, in un caso particolare, la cessione rientri nella fattispecie di cui all'art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva e rappresenti pertanto una cessione effettuata in periodo antecedente la prima occupazione, come prevede tale norma, è una questione di fatto che deve pertanto essere effettuata dal giudice nazionale».

III — Risposte ai quesiti della Corte

A — *Quesiti rivolti al governo del Regno Unito*

Primo quesito: Il giudice nazionale menziona, nella sua ordinanza, un documento pubblicato dal governo del Regno Unito prima dell'adozione del Finance Act 1989 nel quale viene affermato che se l'esenzione per i casi di scioglimento anticipato del contratto non fosse stata soppressa, «si sarebbe avuta un'ulteriore complicazione in merito all'opzione riconosciuta ai proprietari in materia d'imposizione». Il governo del Regno Unito è invitato a precisare in che cosa sarebbe consistita, concretamente, quest'ulteriore complicazione.

Risposta: Il *governo del Regno Unito* spiega che l'esercizio della facoltà, contemplata dall'art. 13, punto C, della sesta direttiva, di optare per l'imposizione fiscale dei beni immobili sarebbe stato reso più difficile per i proprietari, se questi non avessero avuto la certezza del fatto che le indennità versate per lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto sarebbero state assoggettate ad imposta. Orbene, sarebbe sussistita un'incertezza se si fossero esentate queste operazioni, poiché in tal caso alcuni affittuari avrebbero comunque potuto optare per l'imposizione.

Secondo quesito: Il governo del Regno Unito è invitato a spiegare alla Corte l'apparente contraddizione esistente tra la sua affermazione secondo la quale lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non rientra nella nozione d'«affitto e locazione di beni immobili», considerata esente dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, e quella secondo la quale in forza dello stesso art. 13, punto B, lett. b), in fine, gli Stati membri hanno la facoltà d'escludere tale operazione dalla sfera di applicazione di detta esenzione. In altri termini, come possa esso affrontare la seconda questione, avendo risposto negativamente alla prima.

Risposta: Il *governo del Regno Unito* sostiene che la sua risposta alla seconda questione è stata formulata specificamente per l'ipotesi in cui la Corte risolva la prima questione in modo affermativo e ritenga pertanto che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto rientri nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili». In questo caso, il Regno Unito ritiene che sia lecito escludere una simile operazione dall'esenzione prevista dall'art. 13, punto B, lett. b).

B — *Quesito rivolto alla Lubbock Fine, al governo del Regno Unito e alla Commissione*

Quesito: Il giudice nazionale riconduce lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto al disposto dell'art. 13, punto B, della sesta direttiva. Il governo ellenico ritiene, invece, che l'imposta sia stata riscossa su una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6 di detta direttiva. La Lubbock Fine, il governo del Regno Unito e la Commissione sono invitati a prendere posizione su questa interpretazione e a indicare inoltre alla Corte se altre disposizioni della sesta direttiva possano essere richiamate nel caso di specie.

Risposta: La *Lubbock Fine* non condivide il punto di vista del governo ellenico. A suo parere, un contratto d'affitto può rientrare, a scelta degli Stati membri, vuoi nella nozione di «cessione di un bene» ai sensi dell'art. 5

della sesta direttiva, vuoi in quella di «prestazione di servizi» ai sensi dell'art. 6. Tuttavia questa scelta non ha molta rilevanza pratica, poiché l'art. 13, punto B, lett. b), contempla entrambi i casi.

Inoltre, la Lubbock Fine ritiene che l'art 5, n. 4, lett. b), al quale fa richiamo il governo ellenico, non riguardi il caso in questione. Questo articolo riguarda unicamente i contratti d'affitto in forza dei quali la proprietà del bene locato venga acquisita dall'affittuario con il pagamento dell'ultima rata. Ciò non ha alcun rapporto con l'affitto di un bene immobile nell'ambito del quale non sia mai stato prospettato il passaggio della piena proprietà dell'immobile in capo all'affittuario.

Il *governo del Regno Unito* è certamente d'accordo con il governo ellenico nell'affermare che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non rientra nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili».

Tuttavia, a differenza di questo governo, esso ritiene che, poiché l'art. 5, nn. 1 e 3, lett. a) e b), della sesta direttiva lascia la scelta agli Stati membri di far rientrare o meno determinati diritti sugli immobili nella nozione di «cessione di un bene», né questa disposizione né l'art. 6 consentano di delimitare la portata dell'esenzione prevista all'art. 13, punto B, lett. b).

Il governo del Regno Unito esclude che altre disposizioni siano attinenti al caso di specie, a parte l'art. 5, nn. 1 e 3, e le disposizioni della sesta direttiva da esso citate nelle sue osservazioni scritte.

La *Commissione* ritiene che il governo ellenico abbia asserito che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto è una «prestazione di servizi», ai sensi dell'art. 6 della sesta direttiva, soltanto perché esso ritiene che tale operazione non sia riconducibile alla nozione di «cessione di un bene» di cui all'art. 5, n. 4, lett. b). Tuttavia, quest'ultima disposizione non riguarda il caso di specie, in quanto ha come unico obiettivo quello di far rientrare nel novero delle cessioni la vendita a rate, sebbene non si applichi alle operazioni di «affitto e locazione di beni immobili».

Secondo la Commissione, l'analisi del governo ellenico in merito allo scioglimento anticipato del contratto è erronea, in quanto si basa esclusivamente sulla situazione di un proprietario che pattuisce il versamento di un'indennità. Orbene, si possono presentare molti altri casi in cui non vi è corresponsione di alcuna indennità per lo scioglimento del vincolo contrattuale, vuoi che l'indennità sia pagata dal proprietario, vuoi che lo scioglimento sia giustificato dal fatto che le parti abbiano sottoscritto un nuovo contratto d'affitto con clausole diverse. Di conseguenza, l'esistenza di un'indennità non consente di individuare la natura giuridica dello scioglimento anticipato di un contratto d'affitto.

A conoscenza della Commissione, non esistono altre disposizioni della sesta direttiva a cui si possa fare riferimento nel caso di specie.

R. Joliet

giudice relatore