

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MARCO DARMON

presentate il 17 settembre 1992 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. Con la questione pregiudiziale sottoposti il Tribunal de grande instance di Nantes chiede di stabilire se alcune imposte di registro riscosse su un terreno edificabile — su cui non si è edificato, contrariamente all'impegno assunto al riguardo, entro i quattro anni successivi al suo acquisto — abbiano natura di imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio¹ (in prosieguo: la «sesta direttiva»), e siano quindi incompatibili con il regime dell'IVA applicabile.

2. I fatti possono essere riassunti in breve come segue. Il signor Beulande, che esercitava la professione di costruttore e per questo motivo quindi era un professionista soggetto al regime dell'IVA, il 16 gennaio 1980 acquistava una casa situata a Nantes, assumendosi l'impegno di demolirla e di edificare in loco un immobile ad uso abitativo entro un termine di quattro anni.

3. Poiché non si era edificato sul terreno entro il periodo previsto, l'amministrazione fiscale, dopo aver respinto una domanda di proroga del termine formulata dall'interessato, il 26 febbraio 1985 notificava a

quest'ultimo un avviso di rettifica per una somma di 221 700 FF (a titolo delle imposte di registro) e di 73 091 FF (diritto supplementare del 6%).

4. Il signor Beulande contestava detta modifica del suo regime di imposta e presentava presso gli uffici fiscali un reclamo, rigettato con decisione 2 giugno 1989.

5. Il 14 settembre 1989 citava quindi il direttore dell'ufficio delle imposte della Loire Atlantique dinanzi al Tribunal de grande instance di Nantes deducendo tre mezzi. Il giudice a quo rigettava i primi due mezzi riguardanti l'applicazione del solo diritto nazionale, e in merito al terzo mezzo sottoponeva alla Corte una questione pregiudiziale mirante, in sostanza, ad accertare, tenuto conto della nozione comunitaria di imposta sulla cifra di affari, la natura delle imposte di registro richieste dal fisco.

6. Le pertinenti disposizioni nazionali e comunitarie cui, se necessario, ci riferiremo figurano nella relazione d'udienza.

7. In diritto francese il sistema dell'IVA sugli immobili si è progressivamente distaccato dalle tradizionali imposte di registro, che originariamente erano destinate a disciplinare

* Lingua originale: il francese.

1 — Sesta direttiva 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).

tutti i trasferimenti immobiliari². Lo sviluppo dell'urbanizzazione e l'emergere di un importante settore economico, quello edile, hanno indotto il legislatore nazionale³ ad assoggettare ad un'imposta neutra, vale a dire l'IVA, gli operatori economici a partire dall'acquisto del terreno su cui non si è edificato fino alla prima vendita dell'immobile ultimato.

8. Tuttavia, le imposte di registro precedenti non sono totalmente scomparse poiché il regime attuale si applica in via alternativa. Infatti, anche se l'art. 257-7° del code général des impôts (in prosieguo: il «CGI») include nella sfera di applicazione dell'IVA le «operazioni che concorrono alla produzione o alla cessione di immobili», il venditore di beni o il costruttore possono optare per l'applicazione dell'imposta di pubblicità fondiaria o dell'imposta di registro all'aliquota dello 0,60% (art. 692 del CGI).

9. Nella fattispecie il ricorrente, avendo scelto di porsi sotto il regime dell'IVA relativo agli immobili, aveva versato tale imposta all'aliquota vigente ed era stato esentato dal versamento delle imposte di registro, purché, a norma dell'art. 691 II 1° del CGI⁴ si impegnasse a costruire entro un termine di quattro anni.

2 — Le nozioni di imposte sui trasferimenti immobiliari e di imposte di registro sono indifferentemente utilizzate per designare l'imposta relativa alla circolazione giuridica degli immobili trasferiti a titolo oneroso; la nozione di imposte sui trasferimenti è però più generica.

3 — In particolare, con le leggi 10 aprile 1954, n. 405, e 15 marzo 1963, n. 254.

4 — Art. 691 del CGI:

«I. Sono esenti dall'imposta di pubblicità fondiaria o dall'imposta di registro quando comportano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto gli acquisti:

1° di terreni senza edifici o con edifici destinati ad essere demoliti;

(...)

II. Detta esenzione è subordinata alla condizione:

1° che l'atto di acquisto contenga l'impegno dell'acquirente ad effettuare, entro il termine di quattro anni a decorrere dalla data dell'atto, i lavori necessari, a seconda del caso, per edificare un immobile o un gruppo di immobili (...);

1° bis che sia prodotto un certificato urbanistico che dichiara edificabile il terreno;

2° che l'acquirente provi, alla scadenza del termine di quattro anni, salvo applicazione delle disposizioni del IV paragrafo, l'esecuzione dei lavori previsti al n. 1° e la destinazione dei locali edificati o ultimati (...).

10. Non avendo rispettato detto impegno, e non avendo quindi potuto fornire la prova dell'esecuzione dei lavori previsti (art. 691 II 2° del CGI), al signor Beaulande veniva chiesto di versare le summenzionate somme, a norma dell'art. 1840 G ter del CGI. Tuttavia, a norma dell'art. 1840 G ter del CGI, egli ha potuto imputare alle imposte di registro richieste l'IVA versata all'atto dell'acquisto e non ancora detratta.

11. Come si vede, il regime nazionale non cumula l'IVA con le imposte di registro. Il costruttore, qualora adempia il suo obbligo di costruire entro il termine impartito, è soggetto al solo regime dell'IVA sugli immobili ed è esentato dalle imposte di registro. In caso contrario, deve versare le imposte di registro, unitamente ad un diritto supplementare del 6%, con la precisazione che l'IVA che ha versato senza poter effettuare la detrazione sarà imputata a tale somma. L'operazione è quindi in qualche modo soggetta retroattivamente ai tributi sui trasferimenti immobiliari. Le due imposte non sono quindi cumulative, ma alternative.

12. L'art. 33 della direttiva considerato dal giudice a quo è così redatto:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari».

13. Una decina di volte⁵ avete dovuto esaminare la compatibilità di imposte nazionali con la sesta direttiva, e in particolare con l'art. 33 della stessa.

14. Le pronunce che avete così emesso «canalizzano», in qualche modo, la discussione. L'attore nella causa principale ne è al corrente: egli afferma che la vostra giurisprudenza dimostra che avete «interpretato detto testo normativo (l'art. 33) in modo sorprendente, il che appare criticabile sotto vari aspetti⁶».

15. Prima di esaminare le caratteristiche fondamentali della nozione comunitaria di imposta sulla cifra d'affari, nozione alla cui luce sarà valutata la liceità della riscossione tributaria, occorre ricordare come sia strutturato in generale il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

16. Questa ratio legis iniziale costituisce infatti la nostra fondamentale base interpretativa.

17. Occorre risalire alla prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967⁷ (in prosieguo: la «prima direttiva») per comprendere l'obiettivo generale ed operativo che ha portato ad

elaborare un sistema armonizzato di imposte, il cui scopo è quello di creare un sistema neutrale per la concorrenza.

18. Da detto testo normativo emerge la volontà, in una prospettiva a lungo termine, di «realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza⁸».

19. Le modalità operative scelte per raggiungere tale obiettivo consistono nell'istituire un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, che passa necessariamente attraverso l'«eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata⁹».

20. Tuttavia, poiché negli Stati membri vigono sistemi estremamente diversi fra loro, e per non mettere quindi in discussione le normative nazionali in importanti settori economici e finanziari, si è potuto prospettare solo progressivamente l'abolizione di dette imposte cumulative: la sesta direttiva rappresenta quindi solo una fase del ravvicinamento perseguito.

21. Per questo motivo l'art. 33 costituisce una deroga al sistema che è stato istituito, il quale intende applicarsi uniformemente alle varie fasi della produzione e della circolazione dei servizi e delle merci. Questa deroga, i cui limiti sono stati tracciati dal legislatore comunitario, consente la doppia tassazione di un bene, purché l'imposta che si aggiunge all'IVA non abbia il carattere

5 — Sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmut (Racc. pag. 3759); 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt (Racc. pag. 2219); 4 febbraio 1988, causa C-391/85, Commissione/Belgio (Racc. pag. 579); 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi (Racc. pag. 1343); 15 marzo 1989, cause riunite 317/86, 48/87, 49/87, 285/87 e da 363/87 a 367/87, 65/88 e da 78/88 a 80/88, Lambert (Racc. pag. 787); 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink (Racc. pag. 2671); 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant (Racc. pag. I-1385); 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit (Racc. pag. I-2217), e 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi (Racc. pag. I-2947).

6 — Osservazioni del signor Beaulande, pag. 11.

7 — Direttiva 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301).

8 — Terzo 'considerando' della prima direttiva.

9 — Quarto 'considerando'.

d'imposta sulla cifra di affari. In termini espliciti, quest'imposta non dev'essere un «doppione» dell'altra imposta.

22. Anche se è chiaramente stabilito da detto articolo il principio del divieto del cumulo dell'IVA con un'imposta avente natura di imposta sulla cifra d'affari, l'enumerazione delle imposte cumulabili con l'IVA non è limitativa. Va soltanto osservato che l'imposta di registro figura in detto elenco e che occorre, indipendentemente da qualsiasi criterio formale, e da qualsiasi denominazione, valutare, tenuto conto delle caratteristiche intrinseche di ciascuna imposta, se questa sia equiparabile o meno ad un'imposta sulla cifra d'affari.

23. Infine, per terminare con l'ambito normativo dell'art. 33, occorre osservare che in tutte le vostre sentenze, e in particolare nelle prime, avete avvertito la necessità di collocare questo articolo nel sistema generale del regime IVA.

24. Nella sentenza *Rousseau Wilmot*¹⁰ avete stabilito il principio che detto articolo non può portare ad una doppia IVA, e avete considerato:

«L'art. 33 della sesta direttiva, lasciando liberi gli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire determinati tributi, come le imposte indirette (...), si propone d'impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia leso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA (...)»¹¹.

10 — V. i summenzionati riferimenti nella nota 5.

11 — V. punto 16 della motivazione.

25. Del pari, nella sentenza *Bergandi*¹² si afferma chiaramente che l'obiettivo perseguito è quello dell'abolizione delle imposte sulla cifra d'affari: pertanto, l'art. 33 non può, lasciando in vigore dette imposte, compromettere il sistema adottato¹³.

26. Infine, la sentenza *Wisselink*¹⁴ riassume perfettamente nei seguenti termini una ratio legis il cui obiettivo è quello di non consentire, mediante la deroga di cui all'art. 33, di battere in breccia il regime armonizzato dell'IVA:

«Agli Stati membri è stato quindi vietato di conservare in vigore in tutto o in parte e di restituire, in tutto o in parte, le imposte sull'entrata secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata. Se fosse stato consentito agli Stati membri di aggiungere all'IVA altre forme di imposta sull'entrata, sarebbero compromessi gli scopi che stanno all'origine del regime comune dell'imposta sul valore aggiunto¹⁵».

27. Pronunciandovi sul suo quesito dovrete fornire al giudice a quo gli elementi di interpretazione necessari che gli consentiranno di determinare se l'imposta controversa abbia o meno le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari. Infatti, come avete rilevato nella sentenza *Bergandi*,

«La Corte, benché non le spetti, nel contesto del presente procedimento¹⁶, valutare, alla

12 — V. i summenzionati riferimenti nella nota 5.

13 — V. punti 9 e 10 della motivazione.

14 — V. i summenzionati riferimenti nella nota 5.

15 — V. il punto 8 della sentenza.

16 — Anche in questo caso si trattava di un rinvio pregiudiziale.

luce del diritto comunitario, le caratteristiche di un tributo nazionale (sentenza 21 ottobre 1970, causa 20/70, Lesage, Racc. 1970, pag. 861), è tuttavia competente ad interpretare la nozione di tributo avente la natura di imposta sull'entrata onde consentire al giudice nazionale di applicarla correttamente al tributo di cui trattasi ¹⁷».

28. Ciò premesso, e al momento di procedere a tale interpretazione, va ricordato che la nozione di imposta sulla cifra d'affari è una nozione comunitaria che rientra nell'ambito or ora descritto. Le precisate sentenze fanno tutte riferimento al carattere comunitario di tale nozione. Ad esempio, la sentenza *Wisselink* sottolinea:

«(...) la nozione di "imposta sulla cifra d'affari" ha portata particolare nell'ambito dell'art. 33 della stessa direttiva. La Corte ha dichiarato che (...) la portata dell'art. 33 andava determinata alla luce della funzione di questa disposizione nell'ambito del sistema armonizzato dell'imposta sull'entrata sotto forma di sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ¹⁸».

29. Del resto, ha poca importanza la denominazione che è data al tributo nazionale che si aggiunge all'IVA; è l'analisi delle sue caratteristiche oggettive che consentirà di stabilire se il tributo abbia o meno la natura di un'imposta sulla cifra d'affari ¹⁹.

17 — Punto 13 della motivazione.

18 — Punto 16 della motivazione.

19 — V. sentenza *Wisselink*, punto 10 della motivazione.

30. Passiamo ora ad elencare tali caratteristiche.

31. È dalla definizione dell'IVA che l'imposta sulla cifra d'affari trae i suoi principali elementi. Come viene definita nell'art. 2 della prima direttiva, l'IVA risulta un'imposta generale sul consumo dei beni o dei servizi esattamente proporzionale al loro prezzo. Nella vostra giurisprudenza sull'art. 33 rinviate sistematicamente al principio del sistema comune dell'IVA.

32. Così, nella sentenza *Bergandi* indicate chiaramente l'obiettivo perseguito in materia di imposta sulla cifra d'affari e fornite una concisa definizione dell'IVA, considerando che:

«Per valutare se un tributo abbia la natura di imposta sull'entrata, occorre in particolare verificare, come la Corte ha affermato nella sentenza 27 novembre 1985 (causa 295/84, *Rousseau Wilmot*, Racc. pag. 3759), se esso abbia l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune di IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo i negozi commerciali *in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA*.

(...) il principio del sistema comune di IVA consiste, ai sensi dell'art. 2, comma 1, della prima direttiva, nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al loro prezzo, qualunque sia il numero dei negozi intervenuti nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione ²⁰».

20 — Punti 14 e 15 della motivazione; il corsivo è mio.

33. Di conseguenza, hanno natura di imposta sulla cifra di affari i tributi che, pur non essendo identici all'IVA, ne hanno le stesse caratteristiche e lo stesso obiettivo.

34. Nelle osservazioni scritte la Commissione sottolinea giustamente come non sia necessario che la tassa controversa sia sotto tutti i profili analoga all'IVA; ciò che rileva è se essa abbia, riprendendo la lettera dell'art. 33, il «carattere» di un'imposta sulla cifra d'affari²¹.

35. Considerato acquisito tale contesto, stabilito sin dalle vostre prime pronunce, voi avete approfondito, in particolare nelle ultime tre sentenze relative all'art. 33, la definizione di imposta sulla cifra d'affari stabilendo tre criteri fondamentali.

36. Nella sentenza Giant²², dopo aver ricordato i principi già menzionati nelle vostre precedenti pronunce, vale a dire la possibilità di coesistenza di regimi di imposta con l'IVA, purché essi non ne compromettano il funzionamento, elencate le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari affermando che,

«si deve constatare che un'imposta come quella descritta dal giudice nazionale nel presente caso non ha le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva. Infatti, in primo luogo, essa non costituisce un'imposta generale (...). In secondo luogo, essa non viene

riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, giacché colpisce annualmente l'insieme degli introiti (...). In terzo luogo, essa non si basa sul valore aggiunto nella fase di ciascuna operazione (...)»²³.

37. Nelle successive due sentenze 31 marzo 1992, Dansk Denkavit, e 7 maggio 1992, Bozzi²⁴, vi basate anche su questi tre criteri per stabilire se l'imposta controversa sia o meno un'imposta sulla cifra d'affari, ed affermate:

«(...) l'IVA si applica in maniera generale sulle operazioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi; essa è proporzionale al prezzo di detti beni e servizi; viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione; infine, essa si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi (...)»²⁵.

38. Il giudice a quo dovrà quindi basarsi su tale motivazione ed esaminare se le imposte di registro di cui trattasi rispondano ai criteri così definiti.

39. Esse risponderanno a detti criteri solo se sono provate:

— la generalità dell'imposta, vale a dire la sua applicazione a tutte le operazioni aventi ad oggetto la cessione dei beni o la prestazione dei servizi;

23 — Punti 13 e 14 della motivazione.

24 — V. i summenzionati riferimenti, nella nota 5.

25 — Sentenze Dansk Denkavit, punto 11 della motivazione, e Bozzi, punto 12 della motivazione.

21 — V. il punto 7 delle osservazioni della Commissione.

22 — V. i summenzionati riferimenti, nella nota 5.

- la sua riscossione in ciascuna fase del processo di distribuzione o di produzione;
- infine, la sua incidenza sul solo valore aggiunto.

40. Per quanto riguarda il primo punto — *la generalità dell'imposta* — risulta che le imposte sui trasferimenti riguardano solo la modifica dell'appartenenza giuridica dei beni immobili e non tutte le operazioni economiche. Le imposte di registro si applicano esclusivamente alla circolazione giuridica degli immobili ceduti a titolo oneroso, il cui trasferimento comporta varie formalità civili. Citando la definizione del signor J.-C. Scholsem²⁶, le imposte sui trasferimenti sono «imposte analitiche, di natura reale, riguardanti operazioni isolate senza tener conto della personalità del loro autore». A questo proposito, il governo francese ha sottolineato che le imposte di registro non costituiscono un'imposta generale.

41. Per quanto attiene al secondo punto — *riscossione dell'imposta in tutte le fasi della produzione e della distribuzione* — va rilevato che le imposte sui trasferimenti sono riscosse unicamente quando l'immobile entra nel patrimonio del consumatore finale, mentre le operazioni di produzione e di distribuzione rientrano nel regime dell'IVA sugli immobili. Pertanto, a quanto risulta, il bene viene tassato a partire dal momento in cui esce dal circuito commerciale per entrare a far parte di un patrimonio privato. Il governo francese osserva al riguardo che questa tassazione riguarda un'imposta sul

capitale che si applica a tutto il valore del bene, senza una possibile detrazione successiva.

42. In terzo luogo, sembra che la riscossione delle imposte sui trasferimenti non tenga conto del *valore aggiunto*, ma si basi su *tutto il valore* in capitale del bene.

43. In base a tali osservazioni, credo che un'imposta come quella controversa non possa essere qualificata imposta sulla cifra d'affari, tanto più in quanto nella sentenza Kerrutt²⁷ vi siete pronunciati in questo senso a proposito di un'imposta tedesca (la «Grunderwerbsteuer», legge relativa ai tributi sui trasferimenti immobiliari), le cui caratteristiche erano assai simili a quelle del caso di specie. Avete infatti affermato:

«(...) Dato che il diritto comunitario non contiene nello stato attuale alcuna disposizione specifica diretta ad escludere o limitare la competenza degli Stati membri ad istituire imposte sui trasferimenti e sui negozi diverse dalle imposte sull'entrata, ammettendo così l'esistenza di regimi di imposta concorrenti, si deve concludere che siffatte imposte possono essere del pari riscosse quando, come nel caso in esame, la loro riscossione può portare al cumulo con l'imposta sul valore aggiunto per la stessa operazione²⁸».

44. Orbene, nella fattispecie il problema del cumulo delle imposte neanche si pone poiché, come si è già rilevato, se nessuna costruzione viene effettuata sul terreno edificabile

26 — Scholsem, J.-C.: *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Liegi, 1976, pag. 371.

27 — V. i summenzionati riferimenti, nella nota 5.

28 — Punto 22 della motivazione.

entro il termine di quattro anni, l'IVA versata e non recuperata può essere detratta dalle imposte di registro dovute.

45. La proporzionalità dell'imposta, cui fa riferimento il giudice a quo, non può essere considerata un argomento pertinente che conferisca alle imposte sui trasferimenti natura di imposta sulla cifra d'affari. Anche se le imposte di registro sono proporzionali al valore del bene, vale a dire al prezzo dichiarato, è pur vero che avete ripetutamente rilevato l'insufficienza di quest'unico criterio ²⁹.

46. Infine, replicando all'ultimo argomento dedotto dal ricorrente nella causa principale, del resto senza grande importanza per la questione sollevata, la quale non riguarda la compatibilità col diritto comunitario di tutto il regime nazionale dell'IVA sugli immobili, ma quella delle imposte di registro con l'art. 33 della sesta direttiva, va sottolineato che la nozione di terreno edificabile è esplicitamente definita dal diritto nazionale [art. 4, n. 3, lett. b), di detta direttiva], e che per questo motivo lo Stato membro può adottare il criterio dell'intenzione di

costruire come elemento determinante per la qualificazione fiscale del bene. Infatti, se entro un termine di quattro anni il costruttore non ha esercitato la sua attività economica di «produttore, di commerciante o di prestatore di servizi» (art. 4, n. 2, della sesta direttiva) si può ritenere che il bene acquistato sotto il regime dell'IVA sugli immobili e nell'ambito della sua attività professionale non sia utilizzato a questo scopo e non rientri più, non essendo inserito in un qualsivoglia processo economico, in detto regime, ma in quello riservato ai singoli, il quale, salvo esercizio da parte degli Stati membri della facoltà loro consentita dall'art. 4, n. 3, della sesta direttiva, si basa sulle imposte sui trasferimenti.

47. In definitiva, dalle precedenti considerazioni emerge che, tenuto conto della ratio legis della sesta direttiva, non può essere considerata imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 un'imposta di registro gravante sull'acquisto di un terreno edificabile, in caso di mancata costruzione su detto terreno entro il termine regolamentare di quattro anni a decorrere dall'atto di acquisto, nonostante l'impegno sottoscritto al riguardo dall'acquirente.

48. Di conseguenza, vi suggerisco di affermare quanto segue:

«L'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso non osta alla riscossione di imposte di registro gravanti sugli acquisti di terreni edificabili sui quali non si sia costruito entro il termine di quattro anni stabilito da una normativa nazionale, anche se dette imposte sono proporzionali al valore dell'immobile».

29 — V. la predetta sentenza *Wisselink*, punto 20 della motivazione.