

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MARCO DARMON

presentate il 30 giugno 1993 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. L'indennità dovuta dal locatore all'affittuario in caso di scioglimento anticipato per mutuo consenso («surrender») del contratto d'affitto è operazione imponibile ai fini dell'IVA¹, esclusa dall'esenzione relativa all'affitto e alla locazione di beni immobili prevista dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva IVA? Questo è, in sostanza, il quesito posto dal Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre.

2. Con contratto stipulato il 14 aprile 1971 la Ezzo Pension Trust Ltd concedeva in affitto allo studio di consulenza contabile Lubbock Fine & Company (in prosieguo: la «Lubbock») uffici siti in Londra per un periodo di 25 anni e 3 mesi decorrente dal 29 settembre 1970, al canone iniziale annuo di 35 300 UKL².

3. Il 14 febbraio la Guidhall Properties Ltd, divenuta proprietaria, stipulava con l'affittuario un accordo, denominato «agreement to surrender»³, in forza del quale la Lubbock rinunciava, a favore del proprietario, al periodo residuo d'affitto e accettava di

restituire i locali («the tenant agrees that on 1st June 1990 it will surrender all its estate interests and rights in the Premises to the Landlord») dietro un compenso pari a 850 000 UKL, inclusa l'IVA per un importo di 110 869,56 UKL.

4. L'accordo veniva eseguito e il proprietario versava la detta somma. Con scrittura privata 1° giugno 1990, esso liberava la Lubbock da qualsiasi obbligo o pretesa derivanti dal contratto d'affitto.

5. Le autorità tributarie del Regno Unito ingiungevano alla Lubbock il pagamento della predetta somma di 110 869,56 UKL a titolo di IVA, somma che la Lubbock dinanzi al Value Added Tax Tribunal, sostiene di non dover pagare, richiamandosi all'art. 13 della sesta direttiva.

6. Datto articolo, recante il titolo, «Esenzioni all'interno del paese», prevede in particolare:

«(...)»

B. Altre esenzioni

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 e abuso:

* Lingua originale: il francese.

1 — 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 dell'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1) in prosieguo «la sesta direttiva».

2 — Osservazioni della parte ricorrente, allegato C.

3 — Loc. cit.

(...);

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 (...);
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);

(...).

C. Opzioni

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 di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

7. Fino al 1989 le operazioni esenti dall'IVA erano contemplate al punto 1 del capo 1 dell'allegato 6 del Value Added Tax Act britannico del 1983, il quale, salvo talune eccezioni, escludeva in particolare «la concessione, il trasferimento o la restituzione di qualsiasi titolo o diritto su un bene immobile o qualsiasi autorizzazione ad occupare un bene immobile». Sino a quella data, l'indennità versata in caso di scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non era pertanto soggetta all'IVA.

8. A seguito della vostra sentenza 21 giugno 1988, Commissione/Regno Unito⁴, che accertava l'inadempimento di tale Stato membro per avere continuato ad applicare l'IVA ad aliquota zero su un determinato numero di cessioni di beni e prestazioni di servizi, la normativa britannica veniva modificata dal Finance Act del 1989.

9. Il giudice a quo precisa che questa modifica ha avuto per conseguenza di assoggettare all'IVA lo scioglimento anticipato di un

4 — Causa 416/85 (Racc. pag. 3127).

contratto d'affitto a vantaggio del proprietario, quindi l'operazione di cui trattasi, il che non è contestato dalla Lubbock. Esso si pone tuttavia il problema di stabilire se tale nuova normativa sia compatibile, su questo punto, con le citate norme comunitarie e vi sottopone pertanto tre questioni⁵, che possono essere così riassunte:

- 1) se le nozioni d'«affitto» e di «locazione di beni immobili» contemplate all'art. 13, punto B, lett. b) della sesta direttiva comprendano anche lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto dietro indennità versata all'affittuario;
- 2) in caso di risposta affermativa, se uno Stato membro possa escludere tale scioglimento dai casi di esenzione e pertanto assoggettarlo ad imposta, in forza dell'ultima frase dell'art. 13, punto B, lett. b);
- 3) in caso di risposta negativa alla prima questione, se lo scioglimento di un contratto d'affitto dietro versamento di un'indennità costituisca una cessione ai sensi dell'art. 13, punto B, lett. g).

10. Mi sembra opportuno formulare tre osservazioni preliminari.

11. A norma dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono assoggettate ad imposta sul valore aggiunto «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno di un paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

12. Ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva medesima si considera normalmente soggetto passivo chiunque eserciti in modo autonomo un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

13. La sesta direttiva attribuisce quindi all'IVA un campo d'applicazione molto vasto, giacché include tutte le attività economiche di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi⁶. Già nel quinto 'considerando' della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle cifra d'affari⁷ si rilevava che:

«un sistema d'imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggiore semplicità e neutralità se l'imposta è *riscossa nel modo più generale possibile* e se il suo campo d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore della prestazione di servizi (...)»⁸.

14. L'IVA è pertanto applicabile a tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, salvo le sole eccezioni previste dalla stessa sesta direttiva. Queste ultime sono, d'altro canto, limitate «per poter applicare il sistema in modo semplice e neutro e mantenere l'aliquota normale dell'imposta entro i limiti ragionevoli»⁹.

6 — Art. 4, n. 2. V. sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting 'Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën (Racc. pag. 1737, punto 10 della motivazione).

7 — Direttiva 67/227/CEE, GU 1967, pag. 1301.

8 — Il corsivo è mio.

9 — Quarto 'considerando' della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 (direttiva 67/228/CEE, GU 1967, pag. 1303).

5 — Il loro testo figura al punto C-4 della relazione d'udienza.

15. Voi interpretate in modo restrittivo tali esenzioni. In tal senso avete ad esempio precisato, a proposito delle pubbliche funzioni espletate dietro compenso dai notai e dagli ufficiali giudiziari, che:

«Le cessioni contemplate dall'art. 13 della sesta direttiva IVA espressamente a favore, tra l'altro, di alcune attività d'interesse pubblico e la facoltà conferita agli Stati membri dall'art. 28, n. 3, lett. b), combinato con l'allegato F, di continuare ad esentare in via transitoria determinate operazioni, tra le quali prestazioni di servizi degli avvocati e di altri liberi professionisti, mettono in evidenza che tutte le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da coloro che esercitano professioni liberali ed assimilate sono, in linea di massima, soggette ad IVA»¹⁰.

16. Voi escludete un'interpretazione estensiva dei casi di esenzione previsti dalla direttiva qualora non sia dimostrata l'esistenza di elementi interpretativi che consentano di superare i limiti testuali delle norme che li contemplano, segnatamente l'art. 13¹¹.

17. Con riguardo all'esenzione disposta a favore di enti di diritto pubblico dall'art. 4, n. 5, avete dichiarato che:

«(...) la sesta direttiva è caratterizzata dalla generalità della sua sfera d'applicazione e dal fatto che tutte le esenzioni devono essere espresse e precise»¹².

18. Nella sentenza *Stichting Uitvoering Financiele Acties*¹³, voi avete rilevato che:

«(...) i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo»¹⁴.

19. È pertanto logico che in presenza di un'eccezione all'esenzione prevista dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva, a proposito dell'affitto e della locazione di beni immobili — che aveva quindi l'effetto di ricomprendere le operazioni da essa contemplate nel regime generale della direttiva — abbiate stabilito che tale eccezione non poteva essere interpretata restrittivamente¹⁵.

20. Le esenzioni devono essere applicate in modo tanto più restrittivo in quanto possono rompere la catena delle deduzioni tra soggetti passivi e provocare un onere fiscale commisurato alla conseguente impossibilità di dedurre un'imposta pagata a monte¹⁶. Tali residui d'imposta possono in tal modo provocare squilibri economici, a meno che i soggetti passivi non fruiscano di un diritto d'opposizione.

13 — V. riferimenti supra, nota 6.

14 — Punto 13 della motivazione. V. anche punto 19 della sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, *Hamann* (Racc. pag. 767), punto 9 della sentenza 21 febbraio 1989, causa 203/87, *Commissione/Italia* (Racc. pag. 371), punto 19 della sentenza 26 giugno 1990, causa C-185/89, *Velker International Oil Company* (Racc. pag. I-2561) e punti 13 e 14 della sentenza 25 maggio 1993, causa C-193/91, *Mohsche* (Racc. pag. I-2615).

15 — Sentenza 13 luglio 1989, causa 173/88 *Skatteministeriet/Morten Henriksen*, (Racc. pag. 2763, punto 12 della motivazione).

16 — V. infra, paragrafi 29 e seguenti.

10 — Sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, *Commissione/Paesi Bassi* (Racc. pag. 1471, punto 11 della motivazione).

11 — Sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, *Commissione/Germania* (Racc. pag. 2655, punto 20 della motivazione).

12 — Sentenza 26 marzo 1987, citata, punto 19 della motivazione.

21. Una seconda osservazione preliminare. In forza dell'undicesimo 'considerando' della sesta direttiva, «è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri»¹⁷. Così, anche se l'art. 13, punto B, della sesta direttiva fa rinvio alle condizioni stabilite dagli Stati membri («gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite»), le esenzioni previste in questo articolo costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario¹⁸ per poter «determinare in modo uniforme e secondo una disciplina comunitaria la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto»¹⁹.

22. Infine, una terza considerazione.

23. I beni immobili sollevano un certo numero di problemi specifici in relazione all'IVA²⁰. La sesta direttiva²¹ suddivide tali beni in due categorie a seconda che si tratti di:

- 1) prodotti finiti consegnati alla fine di un ciclo economico di produzione ad un consumatore finale;
- 2) mezzi che concorrono alla produzione, il cui costo si ripercuote sul prezzo dei beni e dei servizi.

24. Quanto al primo punto, il ciclo di produzione di un immobile, dall'acquisto alla sua prima vendita, attraverso le operazioni di costruzione, è generalmente equiparato al ciclo di produzione delle merci ed è pertanto soggetto all'IVA.

25. Più esattamente, può anche esserlo qualora si tratti di un'operazione a sé stante. A tal proposito l'art. 4, n. 3, della sesta direttiva prevede che «gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale (...)

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo (...);

b) la cessione di un terreno edificabile».

26. In questo caso, l'IVA incide sul prezzo finale dell'immobile, indipendentemente dalle singole voci che lo compongono. Il concetto di «prima occupazione» consente di determinare il momento in cui l'immobile lascia il processo di produzione per divenire un bene di consumo, occupato dal proprietario o da un affittuario/conduttore.

27. Quanto al secondo punto, relativo ai fabbricati dopo la loro prima cessione, occorre fare una distinzione.

28. Un edificio adibito ad abitazione non rientra nell'ambito d'applicazione dell'IVA

17 — Il corsivo è mio.

18 — V. punto 11 della sentenza *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citata.

19 — Sentenza 14 maggio 1985, causa 139/84 *Van Dijk's* (Racc. pag. 1405, punto 19 della motivazione). V. anche, nello stesso senso, conclusioni dell'avvocato generale Da Cruz Vilaça nella causa 122/87, *Commissione/Italia* (Racc. pag. 2685).

20 — Ad esempio, il cumulo delle imposte.

21 — V., a tal proposito, allegato I delle osservazioni della Commissione: promemoria esplicativo allegato alla proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri.

poiché è già stato, se così si può dire, «consumato» a seguito della prima occupazione. Le operazioni di cui si discute sono quindi in linea di massima esenti.

29. Se viene venduto o messo a disposizione di un soggetto passivo che esercita un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, un bene immobile rientra nel ciclo produttivo, dando così luogo ad operazioni imponibili. Come si è rilevato infatti, il soggetto passivo, se è escluso dall'imposizione per una determinata operazione, non è tenuto a versare alcuna imposta sull'operazione di cui trattasi, ma non può, in tal caso, far valere la detrazione dell'imposta versata a monte, né trasferire a valle oneri di sorta²². Un'esenzione dall'IVA può quindi condurre ad un aumento del relativo onere fiscale. Il contribuente può di conseguenza avere interesse ad essere soggetto all'IVA.

30. Che cosa accade in materia di affitti? Questa operazione può essere considerata fiscalmente «neutrale»?

31. L'assoggettamento all'IVA può incidere profondamente sia sulla sfera dell'affittuario sia su quella del locatore.

32. L'IVA pagata sui canoni d'affitto è deducibile se la locazione concorre ad operazioni imponibili²³, quale un'attività commerciale.

33. Tale IVA deducibile potrà, in alcuni casi, sostituirsi a tributi non recuperabili, quale l'imposta di registro²⁴.

34. Il locatore potrà, se del caso, detrarre l'IVA già pagata sulle spese relative alla locazione, quali lavori di ristrutturazione dei luoghi, eseguiti in vista della locazione²⁵. Del pari, in taluni casi, l'IVA riguardante le spese d'acquisto dell'immobile locato sarà deducibile dall'imposta dovuta sui canoni di locazione.

35. Ispirandosi a tali principi, la sesta direttiva ha previsto che 1) l'affitto e la locazione di beni immobili sono esenti dall'IVA [art. 13, punto B, lett. b)]; 2) per tali operazioni, gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione (art. 13, punto C): per tale motivo, talune locazioni immobiliare sono imponibili mentre altre non lo sono.

36. Che cosa succede quando il locatore e l'affittuario decidono di sciogliere anticipatamente il contratto d'affitto?

37. Lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto dietro corresponsione di un'indennità può essere considerato un «affitto o locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, punto B, lett. b)?

38. Come si è rilevato²⁶, le nozioni utilizzate nelle direttive comunitarie in materia di IVA rientrano in una definizione comunitaria²⁷.

24 — V. E. Bours, «Relazione sull'applicazione dell'IVA alle operazioni immobiliari all'interno della Comunità», Studi della Commissione delle Comunità europee, serie concorrenza, 1971, pag. 138.

25 — Loc. cit., pag. 135.

26 — V. supra, paragrafo 21.

27 — A mio avviso, sono affitti ai sensi del diritto comunitario, un «lease», una «licence», un «bail» o una «convention d'occupation précaire».

22 — Sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/91, Becker (Racc. pag. 53, punto 44 della motivazione) e 14 luglio 1988, causa 207/87, Weissgerber (Racc. pag. 4433, punto 13 della motivazione).

23 — V. art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

39. Quali che siano le sfumature dei diritti nazionali sul punto in questione, è indubbio che l'affitto è il contratto con il quale il proprietario cede, in cambio di un canone, taluni diritti sul suo bene, quale quello di averne il godimento.
40. È altrettanto evidente che lo scioglimento ha l'effetto di porre fine al contratto, di liberare le parti dai propri obblighi, di restituire al proprietario la pienezza dei suoi diritti sul bene.
41. Il locatore non acquista dall'affittuario il diritto di godere del bene: egli è semplicemente reintegrato nei suoi diritti. Del resto, la somma versata a titolo di indennità non può in nessun caso essere equiparata ad un canone d'affitto.
42. Non posso tuttavia accettare la tesi del governo del Regno Unito secondo la quale lo scioglimento ha per conseguenza di «non far sorgere né concedere alcun diritto»²⁸. Infatti, verserebbe il proprietario un'indennità — che oltretutto potrebbe essere di notevole entità — se l'operazione non gli apportasse alcun vantaggio?
43. Per stabilire se lo scioglimento consensuale anticipato di un contratto d'affitto rientri nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili», è necessario interpretare quest'ultima facendo riferimento «al contesto nel quale si inserisce, (e) tenendo conto delle finalità e del sistema della sesta direttiva»²⁹.
44. In questa sede è necessario procedere ad un approccio finalistico e valutare l'incidenza dell'IVA sullo scioglimento di un contratto d'affitto alla luce di un sistema comune che mira ad introdurre,
- «su basi comuni a tutti gli Stati membri, un'imposta generale sui consumi gravante sulle cessioni di beni, sulle prestazioni di servizi e sulle importazioni di beni in proporzione al loro prezzo, *indipendentemente dal numero di passaggi fino al consumatore finale, giacché l'imposta colpisce ogni volta solo il valore aggiunto e va, in definitiva, a carico del consumatore finale*»³⁰.
45. In materia d'affitto, le persone fisiche o giuridiche che non sono soggetti passivi e non rientrano in nessuno dei casi d'imposizione IVA non devono pagare tale imposta nemmeno sui canoni d'affitto. Per contro, gli Stati membri devono poter offrire ai soggetti passivi il diritto di optare per l'IVA, in mancanza del quale questi ultimi potrebbero subire un aumento dell'onere fiscale in quanto l'esenzione precluderebbe loro la deduzione dell'imposta versata a monte³¹.
46. Quando un immobile è concesso in affitto, il canone è il corrispettivo della messa a disposizione del bene all'affittuario che l'ha in godimento.

29 — Punto 17 della sentenza 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company*, citata.

30 — Sentenza 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi* (Racc. pag. 1343, punto 8 della motivazione); il corsivo è mio.

31 — V. supra, paragrafi 30 e seguenti.

28 — Osservazioni del governo inglese, paragrafo 21.

47. Allorché le parti sciogliono il contratto d'affitto prima della scadenza, l'affittuario rinuncia al godimento del bene per il rimanente periodo contrattuale e dà al proprietario la possibilità di occupare l'immobile, di affittarlo ad altri o di disporne direttamente. L'indennità versata dal locatore in tale occasione è il corrispettivo della messa a disposizione del bene e il suo ammontare sarà commisurato alla durata del rimanente periodo d'affitto.

48. È fuor di dubbio che l'affittuario rende un servizio — economicamente valutabile — al locatore e che il bene che gli restituisce ha esattamente la stessa natura di quello che egli stesso potrebbe dare in subaffitto ad un terzo; vale a dire, il godimento dei locali per la durata del rimanente periodo d'affitto, anche se il locatore ha altresì il potere, che non ha mai perso, di disporre del bene.

49. Lo scioglimento del contratto è pertanto un'operazione assoggettabile ad un regime fiscale diverso da quello dell'affitto che era oggetto del contratto stesso?

50. Si prendano due esempi.

51. Supponiamo che un proprietario, soggetto passivo dell'imposta, stipuli un contratto d'affitto di tipo commerciale con un commerciante. In caso di applicazione dell'art. 13, punto C, lett. a), il contratto d'affitto potrebbe essere operazione imponibile e i canoni assoggettati all'IVA.

52. Lo scioglimento del rapporto contrattuale potrebbe essere esente, qualora 1) abbia effetti corrispondenti a quelli dell'affitto iniziale, vale a dire quello di mettere il bene locato a disposizione di una delle parti, e 2) tale esenzione interrompa la catena delle deduzioni creando squilibri nel ciclo economico?

53. Come potrebbe infatti l'affittuario recuperare l'IVA che gli è stata fatturata sui lavori relativi a riparazioni strutturali o migliorie alle quali ha provveduto durante il periodo d'affitto, se l'indennità per lo scioglimento anticipato non è soggetta a tale tributo? Inoltre, come conciliare tale esenzione col fatto che, in assenza di tale scioglimento anticipato, se l'affittuario avesse dato il bene in subaffitto al proprietario, tale operazione sarebbe stata assoggettata ad IVA ³²?

54. Per converso, si supponga che un proprietario soggetto passivo dell'imposta conceda in affitto un immobile ad un affittuario anch'egli soggetto passivo, ma che non abbia alcun diritto alla deduzione: in tal caso, l'art. 13, punto B, lett. b), esonera l'affitto dall'IVA. Se lo scioglimento di un contratto d'affitto in corso di esecuzione — che consenta al proprietario di disporre liberamente dell'affitto per il rimanente periodo — è soggetto all'IVA, quest'ultima non è sempre recuperabile dal locatore. Inoltre, si deve notare che il subaffitto accordato dall'affittuario al proprietario — che avrebbe gli stessi effetti — non sarebbe operazione imponibile.

55. Ritengo pertanto che il regime fiscale dello scioglimento anticipato del contratto debba essere uniformato a quello del contratto d'affitto: lo esigono la coerenza nell'applicazione delle sesta direttiva e il rispetto del principio di neutralità dell'IVA.

56. È per questo motivo, a mio parere, che lo scioglimento anticipato del contratto d'affitto rientra nell'art. 13, punto B, lett. b), o eventualmente, nell'art. 13, punto C, lett. a).

32 — È fuor di dubbio, infatti, che il subaffitto deve seguire lo stesso regime fiscale dell'affitto.

57. Aggiungo che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, ritengo escluso che, nel caso di specie, ci si possa richiamare alla sentenza Henriksen³³.

58. Invitati ad interpretare l'eccezione all'esenzione prevista dall'art. 13, punto B, lett. b), sub 2, avete preso in considerazione l'oggetto materiale del contratto d'affitto ed avete ritenuto che, per quanto riguarda il regime fiscale in vigore, il contratto di locazione di un garage attiguo ad una casa non era scindibile dal contratto di locazione della casa stessa, formando le due locazioni un'«*unica operazione economica*»³⁴.

59. La locazione di un immobile e la rinuncia del conduttore ai suoi diritti sono *due operazioni economicamente e giuridicamente distinte*. Non vedo pertanto come il principio «*accessorium sequitur principale*», applicato dalla vostra sentenza Henriksen a proposito di un contratto di locazione, possa essere applicato alle operazioni successive che trovano origine nel contratto di locazione.

60. La soluzione da me suggerita mi sembra avvalorata da due considerazioni.

61. In primo luogo, è circostanza che merita di essere ricordata che le normative di molti Stati membri pongono un collegamento tra l'imponibilità della locazione e quella dell'indennità pagata dal locatore. È questo il caso del diritto italiano, che assoggetta espressamente la risoluzione di un contratto d'affitto allo stesso regime fiscale del contratto d'affitto stesso, e del diritto francese, il quale prevede che l'indennità venga tassata qualora percepita da un soggetto passivo dell'IVA, che essa sia connessa con l'attività svolta e

soprattutto che sia percepita nell'ambito dei rischi e delle alee normali della professione.

62. In secondo luogo, ritengo che includere lo scioglimento anticipato del contratto d'affitto nella nozione di locazione di beni immobili sia conforme all'obbiettivo della sesta direttiva: quello di fissare regole *semplifici*³⁵.

63. Esaminiamo quindi la seconda questione.

64. Si è visto che l'art. 13, punto B, lett. b), esonera dall'IVA l'affitto e la locazione di beni immobili, salvo quattro eccezioni, e precisa all'ultimo comma che «*gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione*»³⁶.

65. Occorre chiedersi se uno Stato membro abbia la facoltà di escludere dall'esenzione di cui all'art. 13, punto B, lett. b), lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto dietro pagamento di un'indennità, assoggettando tale operazione all'IVA.

66. Le eccezioni all'esenzione di cui all'art. 13, punto B, lett. b), sono assai circoscritte. La prima è giustificata dal fatto che la prestazione d'alloggio in un albergo non è considerata locazione in base alla normativa di diversi Stati membri, ma si avvicina ad una semplice autorizzazione. La seconda riguarda la locazione di un bene immobile avente una destinazione particolare (parcheggio di un

33 — V. riferimento supra, nota 15.

34 — Punto 15 della motivazione; il corsivo è mio.

35 — V., a tal proposito, art. 13, punto A, n. 1.

36 — Il corsivo è mio.

veicolo). Le ultime due riguardano la locazione di beni considerati immobili per destinazione.

67. Non ritengo, a differenza di quanto sostiene la Commissione, che il principio interpretativo «ejusdem generis» limiti la facoltà degli Stati membri di stabilire ulteriori eccezioni all'esenzione contemplata dall'art. 13, punto B, lett. b), a casi affini o analoghi alle quattro eccezioni elencate in questo articolo³⁷. Del resto, come è già stato sottolineato durante l'udienza, occorrerebbe chiedersi quale sarebbe il «genus».

68. L'art. 13 lascia gli Stati membri del tutto liberi di stabilire i presupposti per l'esenzione, di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione dell'affitto e della locazione di beni immobili e di restringere la portata di tale diritto d'opzione (art. 13, punto C).

69. Ritengo tuttavia che, in sé considerato, lo scioglimento consensuale anticipato del contratto d'affitto non debba costituire un'eccezione ai casi di esenzione.

70. Ho già posto in evidenza come tale operazione e la locazione stessa producano effetti simmetrici. Le locazione di beni immobili sono soggette, in linea di principio, e salvo l'esercizio del diritto di opzione, ad un regime di esenzione. Può quindi ammettersi che gli Stati membri possano assoggettare lo scioglimento consensuale a un regime d'imposizione, ove si consideri che 1) non essendo un soggetto passivo dell'imposta, il locatore che paghi l'IVA non potrebbe in alcun caso recuperarla, e 2) un subaffitto con il consenso del locatore sarebbe in linea di principio esente?

71. La distinzione esistente in materia di affitti (esenzione/diritto d'opzione) deve operare anche nell'ambito dello scioglimento consensuale anticipato.

72. È per questo motivo che vi invito a rispondere negativamente alla seconda questione.

73. Alla luce delle risposte da me suggerite per le prime due questioni, mi sembra superfluo risolvere la terza, la quale viene pertanto presa in esame solo in subordine e per ragioni di completezza.

74. Ci si chiede se lo scioglimento consensuale anticipato di un contratto d'affitto possa essere ricompreso nell'espressione «cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'art. 4, n. 3, lett. a)».

75. È pacifico che quest'ultimo articolo — che riguarda la cessione di un fabbricato anteriormente alla prima occupazione — non ha alcuna pertinenza con l'oggetto della presente causa.

76. L'art. 13, punto B, lett. g), contempla un'eccezione al principio generale sancito dall'art. 2 della sesta direttiva, secondo il

quale le cessioni di beni sono soggette ad IVA.

77. Un'operazione può, di conseguenza, rientrare nell'esenzione di cui all'art. 13, punto B, lett. g), solo se consiste in una cessione di beni nel senso generico dell'art. 2.

78. Ai sensi dell'art. 5 della direttiva, «si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

79. Nella sentenza 8 febbraio 1990, *Staatssecretaris van Financiën/SAFE*³⁸, voi avete ritenuto che una simile nozione doveva ricevere una definizione comunitaria, rilevando che:

«Risulta dal testo di tale norma (l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva) che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene *come se ne fosse il proprietario*»³⁹.

80. Orbene, nemmeno con lo scioglimento anticipato del contratto l'affittuario potrebbe

trasferire al proprietario un potere di disporre che non ha mai avuto e che il proprietario non ha mai perso⁴⁰.

81. Ne consegue che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non può considerarsi una «cessione di un bene» ai sensi dell'art. 2. Esso non può dunque neppure rientrare nella definizione di cui all'art. 13, punto B, lett. g).

82. La definizione comunitaria di «cessione di un bene» non può infatti variare da un articolo all'altro della sesta direttiva.

83. È necessario sottolineare che lo scioglimento anticipato di un contratto d'affitto non può essere equiparato alle «cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo»?

84. Come giustamente fa notare il governo del Regno Unito, le espressioni «suolo» o «terreni non edificati» richiamano le nozioni «fisiche» corrispondenti e non i diritti sul suolo o sugli immobili non costruiti⁴¹.

85. Concludo da quanto sopra che lo scioglimento consensuale anticipato di un contratto d'affitto non rientra nella sfera d'applicazione dell'art. 13, punto B, lett. g).

38 — Causa 320/88, Racc. pag. I-285.

39 — Punto 7 della motivazione; il corsivo è mio.

40 — Un proprietario può vendere un bene pur quando quest'ultimo sia affittato.

41 — Osservazioni del governo inglese, paragrafo 37.

86. Vi propongo di conseguenza di dichiarare che:

- «1) Lo scioglimento consensuale anticipato di un contratto d'affitto dietro corresponsione di un'indennità all'affittuario rientra nella nozione di "affitto e locazione di beni immobili" contemplata dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva.
- 2) L'ultimo comma di questa disposizione non conferisce agli Stati membri la possibilità di escudere siffatta operazione dall'esenzione prevista dal primo comma, salvo tuttavia il diritto d'opzione contemplato dall'art. 13, punto C, lett. a), della medesima direttiva».