

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

9 ottobre 2001 *

Nel procedimento C-108/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Regno Unito), nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Commissioners of Customs & Excise

e

Cantor Fitzgerald International,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dalla sig.ra F. Macken, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric (relatore) e dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissochet e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: A. Tizzano
cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Cantor Fitzgerald International, dal sig. D. Goy, QC, fiduciario della Deloitte & Touche, accountants;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra M. Ewing, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Fleming, QC, e dalla sig.ra P. Whipple, barrister;
- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e C.-D. Quassowski, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra F. Ridy, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Cantor Fitzgerald International, rappresentata dal sig. D. Goy, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Fleming e dalla sig.ra P. Whipple, del governo tedesco, rappresentato dal sig. W.-D. Plessing, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, in qualità di agente, all'udienza del 16 novembre 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 gennaio 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 2 settembre 1998, pervenuta in cancelleria il 30 marzo 1999, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (diventato art. 234 CE), una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Cantor Fitzgerald International (in prosieguo: la «CFI») ed i Commissioners of Customs

& Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito riguardo all'assoggettamento all'IVA di una prestazione di servizi consistente per la CFI nell'accollarsi, dietro corrispettivo, i diritti e gli obblighi derivanti da un contratto di affitto ceduto dal locatario con il consenso del proprietario.

Normativa comunitaria

- 3 Ai sensi dell'art. 2, che costituisce il titolo II, intitolato «Campo di applicazione», della sesta 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;

(...)».

- 4 Gli artt. 5 e 6 della sesta direttiva, che fanno parte del titolo V, intitolato «Operazioni imponibili», dispongono:

«Articolo 5

Cessioni di beni

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

(...)

Articolo 6

Prestazioni di servizi

1. Si considera “prestazioni di servizi” ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell’articolo 5.

Tale operazione può consistere tra l'altro:

(...)

— in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione;

(...)».

- 5 L'art. 13 della sesta direttiva stabilisce il regime delle esenzioni dall'IVA riguardo alle operazioni all'interno del paese. L'art. 13, parte B, lett. b), prevede:

«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:

(...)

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

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

- 6 Nel marzo 1986 la Prudential Assurance Co. Ltd (in prosieguo: il «proprietario») concedeva in affitto alla Wako International (Europe) Ltd (in prosieguo: la

«Wako»), per una durata di quindici anni, il quarto piano di un immobile sito a Londra. Ai sensi del contratto la Wako s'impegnava a non sublocare il bene e a non cedere il contratto di locazione senza il consenso del proprietario.

- 7 Nel 1993 la Wako e la CFI si accordavano, col consenso del proprietario, sulla cessione del contratto alla CFI. Con tale contratto la CFI, che diveniva il nuovo locatario, s'impegnava ad adempiere le obbligazioni derivanti alla Wako dal contratto d'affitto e a indennizzare quest'ultima per qualsiasi perdita o debito inerenti alla locazione. Quale corrispettivo per la ripresa del contratto da parte della CFI, la Wako s'impegnava a versare a quest'ultima la somma di GBP 1,5 milioni.
- 8 La CFI dichiarava ai fini dell'IVA un importo di GBP 1,5 milioni, transazione approvata con decisione dei Commissioners 30 luglio 1996. LA CFI presentava un ricorso avverso tale decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal (Tribunale per l'IVA e le accise, Regno Unito). Con sentenza 6 agosto 1997 tale giudice accoglieva il ricorso dichiarando che l'operazione in questione era esente dall'IVA.
- 9 Avverso tale sentenza i Commissioners interponevano appello dinanzi alla High Court.
- 10 Tale giudice dubita che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva debba interpretarsi alla luce della sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665), nel senso che la prestazione di servizi effettuata dalla CFI sarebbe esente. Essa si orienta per una regola semplice secondo cui un

pagamento viene esentato solo quando è effettuato quale corrispettivo per la costituzione o la concessione di un diritto su un bene immobile. In una soluzione siffatta rientrerebbero i fatti della citata causa Lubbock Fine, ma non sarebbe così che si è espressa la Corte.

- 11 Dato quanto precede, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, in seguito alla sentenza della Corte in occasione della causa C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Customs & Excise Commissioners), l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva IVA esoneri dall'IVA una prestazione di servizi effettuata da una persona (in prosieguo: la "persona") che non possiede alcun titolo su una proprietà immobiliare, quando siffatta persona accetta la cessione di un contratto di locazione della detta proprietà immobiliare da parte di un affittuario e tale affittuario versa una somma di denaro a titolo di corrispettivo alla persona cui è stato ceduto il contratto di locazione della proprietà immobiliare in questione».

Sulla questione pregiudiziale

Argomenti formulati nelle osservazioni presentate alla Corte

- 12 La CFI ritiene che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva esenti dall'IVA non soltanto la locazione iniziale di un bene immobile, ma anche tutte le operazioni ulteriori fondate su tale locazione o accessorie alla medesima. Sarebbe questo il principio affermato dalla Corte nella citata sentenza Lubbock Fine.

Così, sulla base di tale sentenza, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva sarebbe applicabile alle modifiche aventi ad oggetto il contratto di affitto. Una siffatta modifica nella relazione contrattuale sarebbe presente nella causa principale.

- 13 Inoltre, secondo la CFI, l'esenzione dall'IVA sarebbe stata senz'altro applicata se fosse stata la CFI stessa ad effettuare un pagamento a favore della Wako quale corrispettivo per la cessione del contratto di locazione. Tuttavia la circostanza che il pagamento sia effettuato dal cedente o dal cessionario del contratto si limiterebbe a riflettere la situazione del mercato e non giustificherebbe un diverso trattamento dell'operazione di cessione del contratto di locazione in rapporto all'IVA.
- 14 I governi del Regno Unito e tedesco sostengono che l'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva presuppone che il prestatario di servizi abbia sul bene oggetto del contratto di locazione diritti di godimento che trasferisce a titolo oneroso alla controparte. Ciò non si verificherebbe nella causa principale. Inoltre, contrariamente alla causa all'origine della citata sentenza Lubbock Fine, il prestatario nella causa principale — cioè la CFI — non sarebbe parte di un contratto di locazione modificato dai contraenti. Pertanto l'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non sarebbe applicabile nella causa principale.
- 15 La Commissione ha asserito, nelle sue osservazioni scritte, che il legislatore comunitario, prevedendo una così netta differenza fra i termini generali impiegati all'art. 13, parte B, lett. a) e d), della sesta direttiva e la formulazione specifica utilizzata nella stessa disposizione alla lett. b), aveva voluto limitare l'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), alle sole prestazioni tra proprietario e locatario in virtù delle quali l'uno cede all'altro, qualunque ne sia il mezzo, il diritto di godimento di un bene immobile. La citata sentenza Lubbock Fine corroborerebbe una tesi siffatta. L'affermazione della Corte, al punto 9 di tale sentenza, secondo

cui, allorché l'affitto di un bene immobile rientra nella sfera di applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, una modifica riguardante tale contratto deve anch'essa rientrare in siffatta disposizione, dovrebbe essere intesa alla luce del particolare contesto della citata causa Lubbock Fine. La Commissione ha sottolineato che in tale causa si trattava della prestazione di servizi effettuata dal locatario a favore del proprietario, consistente per il locatario nella rinuncia ai suoi diritti di occupazione del bene dato in locazione in cambio di un'indennità versata dal proprietario.

- 16 All'udienza la Commissione ha cambiato parere e ha fatto valere che, a meno che vi sia un'autonoma prestazione di servizi identificabile, sarebbe preferibile considerare il pagamento controverso come una stima del canone d'affitto tra cedente e cessionario. Inoltre il principio di neutralità fiscale esigerebbe che venga esentata l'operazione di cui alla causa principale. Infatti, secondo la Commissione, la Wako avrebbe potuto evitare il pagamento dell'affitto troppo elevato effettuando un versamento al proprietario affinché quest'ultimo riduca l'affitto che deve pagare il nuovo locatario, la CFI. La Wako avrebbe potuto anche sublocare l'immobile alla CFI e versare al proprietario la differenza tra il canone d'affitto calcolato secondo il valore di mercato e quello già previsto nel contratto originario. Tali due ipotesi, che, sotto il profilo economico, sarebbero equivalenti alla cessione dell'affitto che la Wako ha effettivamente scelto, avrebbero chiaramente beneficiato dell'esenzione. Per tale motivo la cessione del contratto di locazione dovrebbe essere anch'essa esentata in forza del principio di neutralità fiscale.

Giudizio della Corte

- 17 Va ricordato che, ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva sono soggette all'IVA 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. Per tale motivo occorre in ogni caso stabilire quale parte abbia fornito il bene o il servizio

e quale parte abbia pagato il corrispettivo. Sono infatti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ad essere soggette all'IVA e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime.

- 18 Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la CFI, non è irrilevante, in una causa come quella principale, accertare chi, cedente o cessionario, effettui il pagamento a favore dell'altro e chi effettui la prestazione di servizi.
- 19 Va dunque esaminato se una prestazione di servizi del tipo di quella effettuata dalla CFI a favore della Wako, quale corrispettivo del versamento di una somma di denaro, sia soggetta ad imposta o se, in via eccezionale, sia esentata a norma dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.
- 20 Come ha argomentato il giudice a quo, la prestazione controversa nella causa principale consiste nel fatto che un futuro locatario, in quanto prestatario di servizi, consente di accettare la cessione del contratto d'affitto di un immobile da parte di un affittuario in quanto beneficiario. Sussiste quindi nella causa principale, contrariamente alla valutazione della Commissione, una prestazione di servizi identificabile che rientra nell'ambito di applicazione della sesta direttiva a norma dell'art. 2, punto 1, di quest'ultima ed è quindi soggetta ad imposta, salvo esenzione prevista da una disposizione particolare di detta direttiva. Occorre quindi esaminare se siffatta prestazione di servizi rientri nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.
- 21 La locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva consiste in sostanza nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone (v., in tal senso, sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punti 52-57; causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punti 64-69, e 4 ottobre 2001, causa C-326/99, Goed Wonen, Racc. pag. I-6831, punto 55).

- 22 La prestazione controversa nella causa principale non soddisfa tali condizioni.
- 23 Al contrario, è il nuovo locatario CFI che, accettando di assumere i diritti e gli obblighi risultanti dal contratto d'affitto in essere, ha reso un servizio all'ex locatario Wako. La Wako non ha effettuato alcuna prestazione di servizi a favore della CFI, ma ha regolato il corrispettivo in denaro della prestazione fornita dalla CFI, corrispettivo che, come tale, non è soggetto all'IVA. Soltanto il proprietario fornisce alla CFI una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, esentata a norma dell'art. 13, parte B, lett. b), di detta direttiva, cioè il diritto di occupare il suo immobile in cambio del pagamento di un canone.
- 24 Contrariamente a quanto sostiene la CFI, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva è applicabile alla concessione di contratti di locazione d'immobili, ma non ad operazioni che vi trovino unicamente l'origine o siano ad essi accessorie, senza che queste ultime siano effettuate dal proprietario medesimo.
- 25 Infatti, l'interpretazione estensiva patrocinata dalla CFI è in contrasto con la giurisprudenza della Corte secondo cui i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva, segnatamente i termini «locazione di beni immobili», devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 13; 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Racc. pag. I-2341, punto 19; 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 20, e 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 12).
- 26 Tale risultato non è posto in discussione dall'interpretazione che la Corte ha dato dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva nella citata sentenza Lubbock Fine.

- 27 È vero che la Corte ha dichiarato, in tale sentenza, che la circostanza che un locatario, rinunciando al suo contratto d'affitto, rimetta il bene immobile a disposizione del suo dante causa è riconducibile alla nozione di «affitto e locazione di beni immobili» utilizzata dall'art. 13, punto B, lett. b), della sesta direttiva.
- 28 Va però sottolineato che detta sentenza è stata pronunciata a proposito di un locatario che aveva rimesso il bene immobile affittato a disposizione del proprietario e conseguentemente, sul piano fiscale, aveva retrocesso il diritto di occuparlo rinunciando al diritto medesimo. Questo è il motivo per cui la Corte ha dichiarato, ai punti 9 e 12 di detta sentenza, che la rinuncia del locatario alla prestazione di servizi fornita dal proprietario, costituendo una modifica del contratto d'affitto, va esentata quando detta prestazione è essa stessa esentata.
- 29 La citata sentenza Lubbock Fine è stata quindi pronunciata in circostanze di fatto e di diritto del tutto diverse da quelle della causa principale e, pertanto, la CFI non può utilmente avvalersene a sostegno del suo argomento.
- 30 Inoltre, contrariamente alle asserzioni della Commissione all'udienza, il principio di neutralità fiscale nella cui osservanza va interpretata la sesta direttiva non esige un'interpretazione estensiva dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva secondo cui un'operazione come quella effettuata dalla CFI rientra nella nozione di locazione di un bene immobile.
- 31 È vero che la Wako avrebbe potuto rimanere locataria e sublocare l'immobile alla CFI ad un prezzo meno elevato di quello che doveva pagare al proprietario oppure avrebbe potuto versare un'indennità al proprietario affinché questi accettasse lo scioglimento anticipato del contratto. In tali due ipotesi l'effetto economico sarebbe stato analogo a quello dell'operazione di cui alla causa principale senza che gli interessati dovessero corrispondere l'IVA.

- 32 Una circostanza siffatta non autorizza però ad interpretare l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva nel senso che sarebbe del pari applicabile ad una prestazione di servizi non implicante la cessione del diritto di occupazione di un immobile.
- 33 Un approccio del genere sarebbe contrario agli scopi del sistema dell'IVA di garantire la certezza del diritto e la corretta e semplice applicazione delle esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva. Va in proposito ricordato che, per agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'IVA, occorre dare rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi (v. sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group, Racc. pag. I-983, punto 24). Un soggetto passivo che, al fine di raggiungere un determinato obiettivo economico, ha la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta deve quindi, nel suo stesso interesse, prendere regolarmente la sua decisione basandosi sul regime obiettivo dell'IVA (v., in tal senso, citata sentenza BLP Group, punti 25 e 26). Il principio della neutralità fiscale non implica che un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni possa scegliere l'una e far valere gli effetti dell'altra.
- 34 Occorre quindi risolvere la questione pregiudiziale nel senso che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non esenta una prestazione di servizi effettuata da una persona che non possiede alcun titolo su un bene immobile e consistente nell'accettare a titolo oneroso la cessione di un contratto d'affitto di tale bene da parte del locatario.

Sulle spese

- 35 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito e tedesco, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) con ordinanza 2 settembre 1998, dichiara:

L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non esenta una prestazione di servizi effettuata da una persona che non possiede alcun titolo su un bene immobile e consistente nell'accettare a titolo oneroso la cessione di un contratto d'affitto di tale bene da parte del locatario.

Macken

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 9 ottobre 2001.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

F. Macken