

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
F.G. JACOBS

presentate il 6 giugno 2002¹

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) tedesco chiede chiarimenti alla Corte in merito all'interpretazione della nozione di «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva IVA².

Legislazione comunitaria pertinente

2. A norma dell'art. 2 della sesta direttiva, sono soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

3. Ai sensi dell'art. 4, n. 1, si considera soggetto passivo chiunque eserciti un'attività economica. A tenore dell'art. 4, n. 2, le attività economiche comprendono lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. L'art. 4, n. 3, consente agli

Stati membri di considerare soggetto passivo anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui all'art. 4, n. 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 di 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».

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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).

4. L'art. 5, n. 1, definisce la cessione di bene come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». L'art. 6, n. 1, definisce la prestazione di servizi come «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene».

4. delle locazioni di casseforti.

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

5. L'art. 13, parte B, elenca alcune operazioni esenti da IVA, tra cui:

(...)

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

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);

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;

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

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

6. A norma dell'art. 13, parte C, «gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

a) affitto e locazione di beni immobili;

- b) operazioni di cui al punto B, lettere (...) g) e h)». 9. L'art. 95, primo comma, del BGB dispone quanto segue:

«Tra gli elementi degli immobili non rientrano i beni materiali connessi solo temporaneamente con il suolo (...)».

Legislazione nazionale pertinente

7. L'art. 4, n. 12, lett. a), della Umsatzsteuergesetz (legge in materia di IVA; in prosieguo: la «legge»)³ esenta dall'IVA la «locazione e l'affitto di immobili [Grundstücke]». Detta disposizione menziona poi varie operazioni escluse da detta esenzione, che corrispondono più o meno a quelle previste all'art. 13, parte B, lett. b), nn. 1-3.

Fatti e procedimento principale

10. La controversia riguarda la natura di due operazioni concluse tra il sig. Maierhofer ed il Freistaat Bayern (Land della Baviera) ai fini dell'esenzione in forza dell'art. 13, parte B, lett. b). Nell'ordinanza di rinvio il giudice a quo descrive i fatti di causa nel modo seguente.

8. L'art. 94, primo comma, prima frase, del Bürgerliches Gesetzbuch (codice civile tedesco; in prosieguo: il «BGB»), dispone quanto segue:

«Gli elementi essenziali degli immobili [Grundstück (letteralmente: appezzamento)] comprendono i beni materiali [Sachen] fermamente connessi con il suolo [Grund und Boden], in particolare gli edifici (...)».

11. Il sig. Maierhofer cedeva in locazione al Freistaat Bayern vari alloggi comuni ai fini della sistemazione temporanea di persone che avevano chiesto diritto di asilo. Quale durata del contratto venivano pattuiti periodi di almeno cinque anni con possibilità di proroga, e i terreni dovevano essere restituiti, alla scadenza del rapporto contrattuale con il sig. Maierhofer, completamente liberi da cose e persone.

12. Alcuni degli edifici in cui erano siti gli alloggi comuni sorgevano su terreni ceduti

3 — BGBl. 1993 I, pag. 565.

in locazione al sig. Maierhofer dal comune di Bamberg; altri si trovavano su un fondo ceduto in locazione al Freistaat Bayern dal comune di Bayreuth. Per quanto riguarda quest'ultimo caso, non è chiara l'esatta natura degli accordi. Dall'ordinanza di rinvio e dalle dichiarazioni formulate in udienza dal difensore del sig. Maierhofer risulta che il fondo era stato concesso a quest'ultimo senza un contratto formale e senza obbligo di versare un corrispettivo. Tuttavia, nell'ordinanza di rinvio si afferma che il sig. Maierhofer cedeva in locazione gli alloggi «unitamente al terreno a tal fine necessario».

13. Il sig. Maierhofer aveva costruito gli edifici ad uno e due piani con parti prefabbricate. Gli edifici poggiavano su piattaforme di cemento armato realizzate su fondamenta interrato. Le pareti erano state realizzate mediante pannelli fissati a mezzo di viti su bulloni inseriti nelle fondamenta. I tetti erano ricoperti di tegole. I pavimenti e le pareti dei servizi e delle cucine erano piastrellati. Il sistema di costruzione utilizzato consentiva che il corpo degli edifici poggiante sulla piattaforma potesse essere in ogni momento smontato, ai fini di una sua successiva riutilizzazione, in un arco di dieci giorni da una squadra composta di otto persone.

14. Nel 1992 il sig. Maierhofer non aveva portato in detrazione alcun anticipo d'imposta con riguardo alla costruzione di detti edifici. Negli esercizi contestati 1993-1995, egli dichiarava ricavi esenti da imposta (ossia il canone che gli veniva corrisposto dal Freistaat Bayern) derivanti dalla locazione di immobili. L'ufficio delle imposte assoggettava ad imposta i ricavi del sig. Maierhofer in base al rilievo che oggetto

della locazione non erano beni immobili, bensì solo gli edifici quali «elementi apparenti» («Scheinbestandteile»). Nella determinazione dell'imposta, l'ufficio prendeva in considerazione anche gli anticipi di imposta.

15. La decisione dell'ufficio delle imposte riflette la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, che sino ad ora ha dichiarato che la nozione di «immobili» di cui all'art. 4 della legge va interpretata conformemente al diritto civile, e quindi mediante riferimento alle norme del BGB. Si è quindi ritenuto che tale nozione comprendesse i fabbricati e le frazioni di fabbricato, in quanto, conformemente all'art. 94, primo comma, prima frase, del BGB, essi costituiscono elementi essenziali dei beni immobili qualora siano fermamente connessi con il suolo. Tuttavia, a norma dell'art. 95, primo comma, prima frase, del BGB neanche i fabbricati e le frazioni di fabbricato costituiscono elementi di beni immobili qualora siano connessi con il suolo temporaneamente. Pertanto, la locazione di tali «elementi apparenti» non è stata considerata come locazione di beni immobili soggetta all'esenzione di cui all'art. 4 della legge.

16. In sede di impugnazione, il Finanzgericht (sezione tributaria del Tribunale) confermava la valutazione dell'ufficio delle imposte e statuiva che gli edifici concessi in locazione non costituivano elementi di beni immobili in quanto erano connessi con il suolo solo temporaneamente. Conformemente agli accordi relativi alla concessione del terreno, il sig. Maierhofer doveva restituire i fondi in questione debitamente liberi da cose e persone. D'altro canto, i proprietari di detti fondi non avevano la possibilità di acquistare i fabbricati. Poiché

gli edifici stessi andavano qualificati come elementi apparenti, il sig. Maierhofer aveva concesso in locazione beni mobili e non poteva pretendere di beneficiare dell'esenzione.

17. Il sig. Maierhofer proponeva ricorso dinanzi al Bundesfinanzhof. Nell'ordinanza di rinvio, detto giudice, riconsiderando la giurisprudenza precedente, ha dichiarato che la nozione di locazione di beni immobili di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario. Ancorché l'art. 13, parte B, lett. b), conceda agli Stati membri, con riguardo all'esenzione o all'assoggettamento ad imposta di un'operazione⁴, un ampio potere discrezionale, l'interpretazione della nozione di bene immobile non può dipendere dal diritto civile di uno Stato membro, giacché in tal caso risulterebbe impossibile garantire l'uniforme applicazione in tutti gli Stati membri della suddetta disposizione.

18. Il Bundesfinanzhof osserva inoltre che, secondo la giurisprudenza della Corte, la nozione di «locazione di beni immobili» ricomprende la locazione di edifici⁵ ma non quella di tende, roulotte e case mobili⁶. Pertanto, non sono ancora stati chiariti i requisiti necessari ai fini della sussistenza di una locazione di «beni immobili». Non si può quindi escludere che la nozione di «beni immobili» utilizzata agli artt. 9, n. 2,

lett. a), e 13, parte B, lett. b), della direttiva indichi, alla luce del loro significato letterale, una cosa immobile fermamente [fest] connessa con il suolo, distinta dai beni mobili. Se ciò è vero, la locazione di edifici realizzati per scopi transitori dovrebbe essere ricondotta nella locazione di beni immobili, atteso che la disposizione non presuppone una determinata durata della connessione con il suolo.

19. In tal caso, il Bundesfinanzhof solleva l'ulteriore questione se ciò valga anche qualora il locatore ceda in locazione solamente l'edificio ma non il fondo sul quale esso è stato realizzato. Nel contesto della locazione da parte del sig. Maierhofer degli edifici situati su un fondo appartenente al comune di Bayreuth, il Freistaat Bayern aveva ottenuto tale terreno in locazione ed aveva semplicemente concesso al sig. Maierhofer di erigervi l'edificio. Non è pertanto escluso che in questo caso la locazione non riguardasse un bene immobile.

20. Il Bundesfinanzhof ha quindi deferito le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se nella nozione di «locazione di beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388/CEE rientri la cessione a titolo oneroso di un edificio realizzato con parti prefabbricate che deve essere rimosso alla scadenza del contratto e può essere successivamente riutilizzato su altro terreno.

4 — Sentenza 3 febbraio 2000, causa C-12/98, Amengual Far (Racc. pag. I-527).

5 — Sentenza 25 settembre 1997, causa C-346/95, Blasi (Racc. pag. I-481).

6 — Sentenza 3 luglio 1997, causa C-60/96, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3827).

- 2) Se al riguardo rilevi la circostanza che il locatore metta a disposizione del locatario il terreno unitamente all'edificio, ovvero il solo edificio costruito sul terreno del locatario», la nozione di «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), comprenda edifici come quelli considerati nel procedimento principale.

21. Il sig. Maierhofer, il governo tedesco e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte e, unitamente al governo del Regno Unito, erano rappresentati in udienza.

24. Il sig. Maierhofer, il Regno Unito e la Commissione ritengono che detti edifici costituiscano beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b). Il governo tedesco afferma in via principale che la questione è irrilevante e, in subordine, che detti edifici non costituiscono beni immobili ai sensi della suddetta disposizione.

Sulla prima questione

22. Il Bundesfinanzhof chiede se nella nozione di «locazione di beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), rientri la cessione a titolo oneroso di un edificio realizzato con parti prefabbricate, che debba essere rimosso alla scadenza del contratto e possa essere successivamente riutilizzato su altro terreno.

Sulla rilevanza della questione

23. Dall'ordinanza di rinvio, considerata nel suo complesso, e dal contesto fattuale emerge che i dubbi del giudice a quo riguardano principalmente l'interpretazione dei termini «beni immobili», piuttosto che la qualifica come «locazioni» degli accordi tra il sig. Maierhofer ed il Freistaat Bayern. La questione principale è quindi se

25. Il principale argomento del governo tedesco è che la prima questione è irrilevante in quanto il legislatore tedesco ha previsto, conformemente all'art. 13, parte B, lett. b), secondo comma, della direttiva, un'ulteriore deroga all'esenzione dall'IVA. Esso ha disposto in tal senso mediante disposizioni interne di natura amministrativa elaborate dal Bundesfinanzministerium (Ministero federale delle Finanze), che devono essere approvate dal Bundesrat, la camera dei Land del Parlamento. Tali istruzioni apparentemente rispecchiano la giurisprudenza del Bundesfinanzhof citata

supra, al paragrafo 15, secondo cui la nozione di «immobili» di cui all'art. 4, n. 12, lett. a), della legge dev'essere interpretata conformemente al diritto civile e quindi mediante riferimento al BGB, comprese le disposizioni relative agli elementi apparenti. Le disposizioni interne prescrivono pertanto che non sussiste locazione di beni immobili qualora gli edifici affittati siano connessi al suolo solo temporaneamente e di conseguenza la locazione di unità abitative prefabbricate può essere assoggettata ad IVA.

26. Non posso condividere tale argomento.

27. Ho esaminato l'ambito di applicazione della facoltà concessa dall'art. 13, parte B, lett. b), nelle mie conclusioni nella causa Henriksen⁷, in cui ho affermato che sebbene il margine discrezionale attribuito da tale disposizione sia ampio e la questione se l'esclusione sia stata estesa in un certo modo sia una questione di interpretazione della normativa nazionale e rientri nella competenza dei giudici nazionali, tuttavia «mi sembra chiaro, tenuto conto dell'economia della direttiva, che, in base ad una corretta interpretazione delle sue disposizioni, la normativa nazionale non può avere un effetto del genere a meno che essa non contenga a tal fine disposizioni specifiche ad essa proprie. Qualora la normativa nazionale si limiti a riprodurre le disposizioni della direttiva, con le sue esenzioni e

le sue esclusioni specifiche, la normativa dev'essere interpretata in conformità a tali disposizioni e le autorità fiscali nazionali non danno la facoltà di stabilire ulteriori esclusioni a meno che lo Stato membro non abbia adottato provvedimenti legislativi aggiuntivi diretti ad estendere l'assoggettamento all'IVA a tali locazioni».

28. Come sostengono il sig. Maierhofer e la Commissione, non si può ritenere che l'asserita eccezione relativa agli elementi apparenti sia stata stabilita dal legislatore tedesco e pertanto non la si può considerare come un esercizio, da parte della Germania, della sua facoltà di limitare l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b). Detta eccezione è fondata su principi elaborati dalla giurisprudenza ed è stata ripresa in alcune disposizioni interne di natura amministrativa. Dalle dichiarazioni rese all'udienza emerge che dette disposizioni interne non sono vincolanti né per l'autorità giudiziaria né per il governo: esse costituiscono semplicemente criteri che debbono essere applicati dalla pubblica amministrazione. Non sono state adottate dal Bundesrat, anche se richiedono la sua approvazione. Le disposizioni interne di natura amministrativa non possono modificare fonti primarie del diritto come la legge⁸. Questa tesi sembra confermata dal fatto che il Bundesfinanzhof nella sua ordinanza di rinvio non ha fatto alcun riferimento a tali disposizioni interne.

8 — V., per analogia, sentenze 4 aprile 1974, causa 167/73, Commissione/Francia (Racc. pag. 359, punti 41 e 42), e 3 marzo 1988, causa 116/86, Commissione/Italia (Racc. pag. 1323, punto 14).

7 — Causa 173/88 (Racc. 1989, pag. 2763, paragrafo 22).

Sulla nozione di «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b) — venivano affittati per almeno cinque anni con possibilità di proroga e dovevano essere rimossi alla scadenza del contratto.

29. Si ricorderà che gli edifici in questione

- sono stati costruiti a uno o due piani con parti prefabbricate,
 - poggiavano su piattaforme di cemento armato realizzate su fondamenta interrate e fissate mediante bulloni inseriti nelle fondamenta,
 - i pavimenti e le pareti dei servizi e delle cucine erano piastrellati e i tetti erano coperti da tegole,
 - potevano essere smontati in dieci giorni da una squadra di otto persone e riutilizzati altrove,
30. Il governo tedesco afferma che la fornitura di edifici prefabbricati non costituisce «locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b). Esso rileva, in primo luogo, che la maggior parte delle versioni linguistiche dell'art. 13, parte B, lett. b), anche se non quella tedesca, fanno riferimento all'immobilità del bene: gli edifici prefabbricati forniti dal sig. Maierhofer invece possono essere smontati e riassemblati altrove. Inoltre gli edifici in discussione nella presente causa sarebbero equiparabili alle tende, roulotte, case mobili e abitazioni leggere per il tempo libero considerate nella sentenza Commissione/Francia⁹; anche se fissati nel terreno, essi possono essere smontati senza danno in alcuna parte e rimontati su un altro terreno. Infine, l'elemento comune delle operazioni espressamente escluse dall'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), è che esse comportano uno sfruttamento più attivo della proprietà immobiliare, giustificando l'imposizione ulteriore, in aggiunta a quella già riscossa in occasione della sua vendita iniziale¹⁰. Per tale motivo, la locazione di alloggi prefabbricati non potrebbe essere esentata in forza dell'art. 13, parte B, lett. b); edifici che sono stati eretti solo temporaneamente e che possono essere smontati senza danno possono essere utilizzati su vari terreni; l'operazione pertanto genererebbe un valore aggiunto che

⁹ — Citata alla nota 6.

¹⁰ — V. le mie conclusioni nella causa Blasi, citata alla nota 5, paragrafo 16.

andrebbe ben al di là della mera locazione di beni immobili e sarebbe quindi equiparabile alle esenzioni dall'IVA previste dall'art. 13, parte B, lett. b).

31. Questi argomenti non mi persuadono e concordo con il sig. Maierhofer, il governo del Regno Unito e la Commissione che edifici come quelli in discussione nella causa principale vanno considerati beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b).

32. L'unico bene intrinsecamente immobile è il suolo: anche gli edifici convenzionali destinati ad essere fissati al terreno in modo permanente in molti casi possono essere rimossi e riposizionati qualora si presti sufficiente attenzione. D'altro canto, è chiaro che esistono gradi diversi di «mobilità» dei beni diversi dal suolo: un vero edificio con pareti e fondamenta può essere spostato solo in casi eccezionali, dato il costo dell'operazione, mentre la tenda di un circo è concepita apposta per essere mobile.

33. La questione se gli edifici o altri oggetti mobili in termini giuridici costituiscano beni immobili può essere risolta in linea di principio in base a criteri oggettivi relativi alla connessione dell'oggetto di cui trattasi con il terreno su cui esso insiste, come ad esempio la forza della connessione («fermamente connesso»), o il fatto che non sia separabile dal terreno («inseparabilmente connesso»), ovvero criteri soggettivi come la durata prevista della connessione.

34. La sesta direttiva non definisce in modo espresso la nozione di beni immobili¹¹, né lascia tale definizione agli ordinamenti giuridici degli Stati membri¹². Poiché, conformemente alla giurisprudenza costante, dall'undicesimo 'considerando' del preambolo della sesta direttiva risulta che le esenzioni previste dall'art. 13 della direttiva stessa costituiscono nozioni autonome dal diritto civile dei singoli Stati membri, i termini utilizzati per precisare l'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), devono ricevere una definizione comunitaria¹³.

35. Ritengo che il termine «immobili» debba costituire il punto di partenza e la base dell'analisi della nozione di «beni immobili». Mentre la versione tedesca utilizza la parola «Grundstück», che lette-

11 — Per una definizione espressa di tal genere, v. la definizione di «fabbricato» di cui all'art. 4, n. 3, lett. a).

12 — Per contro, v. la nozione di «terreno edificabile» di cui all'art. 4, n. 3, lett. b), che comprende «i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri», e la nozione di «fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» di cui all'art. 4, n. 3, lett. a), di cui gli Stati membri possono «determinare le modalità di applicazione».

13 — V., ad esempio, sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301, punto 51), e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 63), nonché la giurisprudenza ivi citata.

ralmente significa «fondo», tutte le altre versioni linguistiche della direttiva utilizzano un termine equivalente ad «immobili».

36. Dalla costante giurisprudenza si può dedurre che l'espressione «locazione di beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), comprende non solo la locazione di fondi ma anche quella degli edifici convenzionali e delle loro parti. Ciò è implicito nelle numerose sentenze¹⁴ che riguardano altri aspetti dell'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), in cui né la Corte né le parti hanno sollevato dubbi in merito alla qualifica degli edifici convenzionali come beni immobili. Tuttavia, fino ad ora la Corte non ha fornito indicazioni circa i criteri da applicare nei casi limite: sebbene la sentenza Commissione/Francia¹⁵ riguardasse indirettamente la questione se tende, roulotte, case mobili e abitazioni leggere per il tempo libero costituiscano «beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), il suo valore come precedente è limitato, in quanto la Francia non contestava gli atti della Commissione e pertanto manca un'analisi dell'infrazione.

37. Per stabilire il significato del termine «immobili» di cui all'art. 13, parte B,

lett. b), a mio parere occorre tenere conto di criteri soggettivi, quali la durata prevista della connessione con il suolo. Si rammenterà che la legislazione tedesca dà rilievo alla prevista temporaneità della connessione degli edifici con il suolo, e dall'ordinanza di rinvio emerge con chiarezza che tale problema costituisce il punto cruciale della questione sottoposta dal giudice a quo. Tuttavia quello dell'intenzione costituisce un criterio ambiguo, giacché i criteri soggettivi sollevano problemi di verifica. Non si può presupporre necessariamente che un edificio verrà effettivamente rimosso solo perché al momento della sua costruzione si prevede che esso non rimanga sullo stesso terreno in modo permanente: molti edifici prefabbricati costruiti nell'immediato dopoguerra come misure temporanee per alleviare la crisi abitativa si trovano ancora oggi nello stesso luogo. Inoltre la sesta direttiva non sembra giustificare l'utilizzo di criteri soggettivi per stabilire la linea di confine tra beni materiali mobili e immobili. Anzi, l'art. 4, n. 3, lett. a), definisce oggettivamente il «fabbricato» come «qualsiasi costruzione incorporata al suolo». Infine, soprattutto nel settore fiscale la certezza del diritto è di fondamentale importanza, mentre i criteri soggettivi tendono a minare la certezza del diritto.

38. È quindi preferibile che il criterio per stabilire se un edificio o una struttura analoga costituisca un bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), sia un criterio oggettivo. A mio parere, il criterio corretto — come osservano in particolare il governo del Regno Unito e la Commissione — è se la struttura sia fermamente connessa

14 — V., ad esempio, sentenze Blasi, citata alla nota 5; 4 ottobre 2001, causa C-326/99, Goed Woenen (Racc. pag. I-6831); 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Racc. pag. I-7257); 9 ottobre 2001, causa C-409/98, Mirror Group (Racc. pag. I-7175); 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665), e 3 febbraio 2000, causa C-12/98, Amengual Far (Racc. pag. I-527).

15 — Citata alla nota 6.

con il suolo o incorporata ad esso. Giungo a tale conclusione considerando che l'espressione «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), va interpretata alla luce delle nozioni utilizzate all'art. 4, n. 3.

39. L'art. 13, parte B, lett. b), esenta dall'IVA la locazione o l'affitto di beni immobili; l'art. 13, parte B, lett. g), esenta le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo diverse da quelle di cui all'art. 4, n. 3, lett. a) (e quindi diverse da quelle antecedenti alla loro prima occupazione). L'art. 13, parte B, lett. g), esenta quindi le vendite «di seconda mano» dei fabbricati, delle frazioni di fabbricato e del suolo ad essi attiguo; parallelamente, l'art. 13, parte B, lett. b), esenta la locazione di beni immobili. Dalla formulazione dell'art. 13, parte B, lett. g), emerge con chiarezza che i termini utilizzati in detta disposizione vanno interpretati alla luce dell'art. 4, n. 3, che fa riferimento alle nozioni di «suolo» e di «fabbricato» e definisce fabbricato «qualsiasi costruzione incorporata al suolo». Pertanto, a mio parere le nozioni di suolo e di fabbricato di cui all'art. 4, n. 3, costituiscono due elementi basilari della nozione di «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b). Se il legislatore comunitario avesse inteso mantenere determinati «fabbricati», quali definiti all'art. 4, n. 3, al di fuori della nozione di beni immobili di cui all'art. 13, parte B, lett. b), e quindi esentare nel contempo in forza dell'art. 13, parte B, lett. g), la cessione di

determinate strutture fermamente connesse con il suolo o incorporate ad esso, pur escludendole dall'esenzione parallela di cui all'art. 13, parte B, lett. b), a mio parere è improbabile che la direttiva non avrebbe espressamente disposto in tal senso¹⁶.

40. Pertanto non posso accogliere la proposta del governo tedesco di adottare il criterio più restrittivo di connessione inscindibile con il suolo. Ho già detto che anche i fabbricati convenzionali possono essere rimossi e collocati altrove. A mio parere, quindi, è inopportuno interpretare il termine «immobile» nel senso di inscindibile dal terreno: tale criterio potrebbe non solo implicare l'esclusione praticamente di tutti i fabbricati, ma richiederebbe anche una complessa valutazione della questione se un determinato fabbricato possa effettivamente essere rimosso e spostato.

41. Né ritengo corretto presumere che la locazione di strutture connesse fermamente con il suolo ma che possono essere rimosse e ricostruite altrove implichi necessariamente uno sfruttamento più attivo della proprietà equiparabile alle operazioni elencate all'art. 13, parte B, lett. b), nn. 1-4. Nella specie, ad esempio, il sig. Maierhofer si limita a concedere i fabbricati in locazione al Freistaat Bayern; in tal modo egli non sfrutta la proprietà in modo più attivo di quanto non farebbe qualora la locazione

16 --- Ad ulteriore conferma di tale interpretazione è interessante osservare che le versioni francese, portoghese e spagnola dell'art. 4, n. 3, lett. a), utilizzano indistintamente due termini nello stesso capoverso, uno corrispondente a «fabbricato» e l'altro più simile a «immobili».

avesse ad oggetto un fabbricato convenzionale da lui edificato. È senz'altro possibile che i fabbricati in questione vengano smontati alla scadenza di ogni contratto di locazione e ricostruiti e concessi nuovamente in locazione su altri fondi; il governo tedesco sempre preoccupato del fatto che il valore aggiunto al terreno di cui trattasi per effetto di ognuna di tali operazioni verrebbe esentato dall'IVA, il che non dovrebbe accadere. Tuttavia, una sequenza del genere a mio parere è del tutto ipotetica e pertanto non può influenzare la corretta qualifica di un fabbricato in un determinato momento come «bene immobile» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), senza compromettere la certezza del diritto.

42. A mio parere, conformemente al criterio proposto, fabbricati come quelli in discussione vanno considerati fermamente connessi con il suolo o incorporati ad esso. I fabbricati poggiano su una piattaforma di cemento armato posta su fondamenta di cemento armato interrate e fissate con bulloni inseriti nelle fondamenta. Sembra che tali fabbricati vengano costruiti per durare almeno cinque anni. Ci vorrebbero dieci giorni ed una squadra di otto persone per smontarli. Essi pertanto possono essere tenuti distinti dalle tende, dalle roulotte e dalle case mobili, che sono intrinsecamente mobili e connesse meno fermamente con il suolo.

43. Concludo quindi che la nozione di «beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), comprende gli edifici costruiti con elementi prefabbricati come quelli in discussione nella causa principale, qualora essi siano connessi fermamente con il suolo.

Sulla seconda questione

44. Con la seconda questione, il Bundesfinanzhof chiede in sostanza se ai fini dell'analisi sia rilevante il fatto che il locatore ceda al locatario l'edificio unitamente al terreno, ovvero il solo edificio costruito sul fondo del locatario.

45. Il sig. Maierhofer e la Commissione ritengono che tale circostanza sia irrilevante: i criteri per stabilire se un determinato edificio costituisca un «bene immobile», e quindi se la locazione dell'edificio sia esentata in forza dell'art. 13, parte B, lett. b), non comprenderebbero quello della proprietà del fondo su cui sorge l'edificio.

46. Il governo tedesco non svolge osservazioni sulla seconda questione. Il Regno Unito invece sostiene che la proprietà del fondo su cui vengono costruiti gli edifici è molto importante ai fini della qualifica dell'operazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b). In sostanza, a meno che il sig. Maierhofer potesse trasferire al Freistaat Bayern il fondo unitamente agli edifici, le operazioni non possono essere considerate come affitto o locazione di beni immobili e si dovrebbe ritenere che gli abbia semplice-

mente eretto edifici ed abbia quindi fornito servizi di costruzione soggetti ad imposta.

47. A mio parere, invece, l'art. 13, parte B, lett. b), non indica affatto che i criteri per determinare le operazioni costituenti «affitto e locazione di beni immobili» ai fini di detta disposizione comprendono la proprietà del fondo e di ogni edificio costruito su di esso.

48. Né mi persuade l'argomento del Regno Unito secondo cui, qualora la locazione di un fabbricato costruito su un fondo non appartenente al locatore potesse essere esentata in forza dell'art. 13, parte B, lett. b), ciò produrrebbe «gravi conseguenze». Il Regno Unito sostiene che in casi del genere l'imprenditore chiamato dal proprietario di un edificio per sostituire il tetto — o anche solo una tegola — potrebbe far valere che i suoi servizi rientrano nell'esenzione in quanto l'edificio costituisce un bene immobile. Il Regno Unito ammette che in tale esempio le parti dovrebbero strutturare i loro accordi di pagamento in modo che abbiano l'apparenza di una locazione, ma afferma che ciò non rappresenterebbe una difficoltà in termini commerciali qualora il prezzo assumesse la forma di un obbligo di pagamento dilazionato nel tempo. Esso conclude pertanto che moltissimi lavori di costruzione potrebbero rientrare nell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b).

49. Tuttavia, lo stesso Regno Unito in udienza ha affermato, in un contesto leg-

germente diverso, che secondo giurisprudenza costante è la natura intrinseca dell'attività considerata che ne determina il regime fiscale, e non già la forma degli accordi conclusi tra le parti. Recentemente la Corte ha fornito indicazioni in merito alla portata della nozione di «affitto e locazione». In primo luogo, ha dichiarato che in tale nozione non possono essere inclusi contratti caratterizzati dalla mancata presa in considerazione, nel consenso delle parti, della durata del godimento del bene immobile, elemento essenziale del contratto di locazione¹⁷. In secondo luogo, essa ha statuito che la locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), 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 persone¹⁸. Pertanto, non vedo come lavori di manutenzione e di costruzione relativi ad un fabbricato possano essere qualificati come affitto o locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b).

50. Sulla seconda questione concludo quindi che è irrilevante per la questione se la locazione di un fabbricato rientri nell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), la circostanza che il locatore ceda al locatario il terreno unitamente all'edificio ovvero il solo edificio costruito sul terreno del locatario.

17 — Sentenze Commissione/Irlanda, citata alla nota 13, punto 56, e Commissione/Regno Unito, anch'essa citata alla nota 13, punto 68.

18 — V. sentenze *Mirror Group*, citata alla nota 14, punto 31, e *Cantor Fitzgerald International*, anch'essa citata alla nota 14, punto 21, nonché la giurisprudenza ivi citata.

Conclusione

51. Alla luce delle suesposte considerazioni, ritengo che la Corte debba risolvere le questioni proposte dal Bundesfinanzhof come segue:

- «1) La nozione di «locazione di beni immobili» di cui all'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, comprende la locazione di edifici costruiti con elementi prefabbricati come quelli in discussione nella causa principale, qualora essi siano fermamente connessi con il suolo o incorporati ad esso.

- 2) Per risolvere la questione se la locazione di un fabbricato rientri nell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), è irrilevante la circostanza che il locatore ceda al locatario il terreno unitamente all'edificio, ovvero il solo edificio costruito sul terreno del locatario».