

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 15 settembre 2005<sup>1</sup>

**I — Introduzione**

1. Nel presente procedimento il finlandese Korkein Hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa) ha adito la Corte di giustizia sollecitando l'interpretazione della Sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE<sup>2</sup> (in prosieguo: la «Sesta direttiva») e precisamente con riguardo alla rettifica della deduzione per i beni d'investimento nella forma di immobili.

2. Trattasi essenzialmente della questione se alla luce della Sesta direttiva vada accordata la rettifica delle deduzioni per i beni d'investimento in un caso in cui un immobile viene usato dapprima ai fini di un'operazione esente da imposte, ma successivamente ai fini di un'operazione imponibile.

1 — Lingua originale: il tedesco.

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).

**II — Contesto normativo**

*A — Sesta direttiva*

3. L'art. 5, n. 6, prevede:

«È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

4. L'art. 6 intitolato «Prestazioni di servizi» recita per estratto: lencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

«2. Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

(...)

a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

b) l'affitto e la locazione di beni immobili

(...)

b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

C. Opzioni

5. L'art. 13 intitolato «Esenzioni all'interno del paese» prevede per estratto:

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. 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 sottoe-

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

6. L'art. 17 intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione» recita per estratto:

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

7. L'art. 20 intitolato «Rettifica delle deduzioni» prevede per estratto che:

«1. La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzione, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per

concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a vent'anni.

(...)

5. Qualora in uno Stato membro gli effetti pratici dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3 siano irrilevanti, tenuto conto dell'incidenza globale dell'imposta nello Stato membro in questione e della necessità di semplificazioni a livello amministrativo, tale Stato può, previo espletamento della consultazione di cui all'articolo 29, rinunciare all'applicazione di questi paragrafi purché non ne risultino distorsioni di concorrenza»<sup>3</sup>.

## B — *Diritto nazionale*

8. La direttiva è stata trasposta in Finlandia attraverso la legge sull'imposta sul valore aggiunto, Arvonlisäverolaki (in prosieguo: «AVL»). Le disposizioni in materia di trattamento fiscale delle cessioni di immobili sono contenute negli artt. 27-30 dell'AVL. A norma dell'art. 27, n. 1, dell'AVL l'imposta non è dovuta per la vendita di immobili nonché per l'affitto di terreni o la locazione di immobili, le servitù ovvero la cessione di qualsiasi altro diritto di natura analoga relativo ad immobili<sup>4</sup>. In deroga a quest'ultimo l'art. 30 dell'AVL prevede che un soggetto passivo dell'imposta può chiedere di esserne considerato debitore per la cessione del diritto d'uso di immobili.

3 — Nota all'art. 20 della Sesta direttiva: la possibilità di elevare sino a vent'anni il periodo di rettifica per gli edifici è stata introdotta solo con la direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/77/CE che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18). Precedentemente la Sesta direttiva prevedeva solo dieci anni.

4 — Ai sensi dell'art. 28, n. 1, dell'AVL per immobile si intende un appezzamento di terreno, un edificio o una costruzione permanente ovvero una parte dei medesimi.

9. A norma dell'art. 106, n. 1, dell'AVL sul diritto a deduzione per i lavori di costruzione, il proprietario di un immobile, allorché chiede di essere considerato soggetto passivo dell'imposta a norma dell'art. 30, può effettuare le deduzioni sui servizi o beni acquistati, prima della presentazione della domanda di essere considerato soggetto passivo dell'imposta, ai fini della cessione imponible dell'immobile. Presupposto per la deduzione è che il proprietario dell'immobile abbia chiesto di essere considerato soggetto passivo dell'imposta entro un termine di sei mesi dalla messa in servizio dell'immobile. Ai sensi di tale disposizione il diritto a deduzione concerne solo nuove costruzioni o ristrutturazioni dell'immobile.

10. A norma dell'AVL non è possibile la rettifica delle deduzioni per l'acquisto di un immobile o per una nuova costruzione e per lavori di ristrutturazione o un'altra rettifica a favore del soggetto passivo dell'imposta; ciò vale anche per un caso come il presente allorché la domanda quale soggetto passivo dell'imposta è stata presentata dopo il termine menzionato, per cui l'immobile è stato utilizzato in un primo tempo per un'operazione esente da imposta e successivamente per un'operazione imponible.

### III — Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

11. Il comune di Uusikaupunki (in prosieguo: «Uusikaupunki») ha proceduto a lavori di rinnovo dell'edificio trovantesi nella sua proprietà e lo ha affittato allo Stato finlandese in parte dal 1° giugno 1995 ed in parte

dal 1° settembre 1995. Il comune ha poi affittato un sito industriale, da esso costruito, a partire dal 31 agosto 1995 ad un'impresa soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

12. Uusikaupunki ha presentato all'amministrazione tributaria regionale per la Finlandia sudoccidentale una domanda a norma dell'art. 30 dell'AVL affinché si considerassero siffatte transazioni come soggette all'imposta sul valore aggiunto. L'amministrazione tributaria ha fatto cominciare l'obbligo tributario dal giorno di presentazione della domanda, il 4 aprile 1996, poiché la stessa era stata presentata più di sei mesi dopo il momento in cui gli immobili erano stati consegnati per l'uso dopo il completamento dei lavori di costruzione.

13. Con due domande 8 settembre 1998 e 30 marzo 2000 Uusikaupunki ha chiesto all'amministrazione tributaria, sul fondamento dell'art. 20 della Sesta direttiva, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto inclusa nelle spese di rinnovo e di costruzione per gli esercizi 1996, 1997, 1998 e 1999. La somma richiesta ammonta a FIM 1 651 653 compresi gli interessi legali.

14. L'amministrazione tributaria regionale ha respinto con la sua decisione 3 maggio 2000 le domande di Uusikaupunki con la motivazione che le deduzioni non possono essere rettificate a norma dell'art. 20 della Sesta direttiva. Conformemente all'art. 106 dell'AVL, il proprietario dell'immobile che ha chiesto ai sensi dell'art. 30 di tale legge di

essere considerato oggetto passivo dell'imposta può effettuare deduzioni per i servizi o i beni richiesti o acquistati, prima della domanda, ai fini della cessione imponibile del bene immobile, o dedurre l'imposta assolta su lavori di costruzione da lui stesso effettuati al medesimo scopo, solo se abbia chiesto di essere considerato soggetto passivo dell'imposta entro un termine di sei mesi dalla messa in servizio dell'immobile.

acquisti sono avvenuti nell'ambito di un'attività economica del comune.

15. Uusikaupunki ha intentato un ricorso dinanzi allo Hallinto-oikeus, il Tribunale amministrativo di Helsinki, avverso la decisione dell'amministrazione regionale tributaria. Avverso tale sentenza Uusikaupunki ha introdotto un ricorso in appello dinanzi alla Corte amministrativa finlandese, il Korkein Hallinto-oikeus.

17. Su tale sfondo il Korkein Hallinto-oikeus ha sottoposto alla Corte di giustizia delle Comunità europee, con ordinanza 16 aprile 2004 depositata in cancelleria il 19 aprile 2004, nella controversia dinanzi a lui pendente le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 20 della [sesta direttiva] vada interpretato nel senso che la rettifica delle detrazioni di cui a tale articolo sia, trattandosi di beni di investimento, obbligatoria per gli Stati membri, fatto salvo il disposto del n. 5 del medesimo articolo.

16. Trattasi in tale procedimento, secondo le conclusioni del Korkein Hallinto-oikeus, della questione se le disposizioni dell'AVL sulla domanda di essere considerato soggetto passivo dell'imposta ai fini della cessione del diritto d'uso di immobili siano incompatibili con le disposizioni della Sesta direttiva concernenti il diritto a deduzione. La soluzione della controversia da parte del giudice nazionale presupporrebbe l'interpretazione della Sesta direttiva, in particolare dell'art. 20 sulla rettifica delle deduzioni. Il giudice nazionale ritiene pacifico che il ricorrente, nel procedere ai lavori di ristrutturazione e alla nuova costruzione, ha agito nella qualità di soggetto passivo dell'imposta e che gli

2) Se l'art. 20 della [sesta direttiva] vada interpretato nel senso che la rettifica delle detrazioni prevista in tale articolo è applicabile anche quando il bene di investimento, nel caso di specie un immobile, venga impiegato in un primo tempo nell'ambito di un'attività esente da imposta, per la quale non sussiste alcun diritto a detrazione, ma solo successivamente nel contesto di un'attività imponibile.

3) Se l'art. 13, parte C, secondo comma, della [sesta] direttiva possa essere interpretato nel senso che uno Stato membro può restringere il diritto a detrazione per gli acquisti relativi ad investimenti immobiliari secondo le modalità previste dalla legge finlandese sull'imposta sul valore aggiunto, nel qual caso il diritto a detrazione è del tutto escluso in situazioni analoghe al caso di specie.

19. Va notato sullo sfondo di tale questione che, stando alle constatazioni del giudice nazionale nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, non è previsto nell'AVL alcun procedimento di rettifica per beni d'investimento.

#### A — Argomenti essenziali degli intervenienti

4) Se l'art. 17, n. 6, secondo comma, della [sesta] direttiva possa essere interpretato nel senso che uno Stato membro può restringere il diritto a detrazione per gli acquisti relativi ad investimenti immobiliari secondo le modalità previste dalla legge finlandese sull'imposta sul valore aggiunto, nel qual caso il diritto a deduzione è del tutto escluso in situazioni analoghe al caso di specie».

20. Il *governo finlandese* sostiene che la possibilità di rettifica del diritto a deduzione a norma dell'art. 20 della Sesta direttiva non va considerata, per numerosi motivi, obbligatoria. In primo luogo, secondo tale governo, la rettifica ex art. 20 va vista quale alternativa al disposto dell'art. 5, n. 6 nonché dell'art. 6, n. 2, della Sesta direttiva concernenti l'imposizione di cessioni di merci e prestazioni di servizi effettuata da un soggetto passivo dell'imposta per uso personale. Entrambi i meccanismi di imposizione perseguono scopi simili e potrebbero anche non essere applicati contemporaneamente al medesimo contesto fattuale. In secondo luogo gli Stati membri potrebbero, a norma dell'art. 20, n. 4, della Sesta direttiva, definire il concetto di «beni d'investimento» e nessun elemento della direttiva indicherebbe che servizi di costruzione debbano necessariamente rientrare nel concetto di «beni d'investimento». In terzo luogo l'art. 20, n. 5, della Sesta direttiva ammetterebbe la possibilità, in determinate circostanze, sussistenti nel caso della Finlandia, di non applicare le disposizioni concernenti la rettifica del diritto a deduzione.

#### IV — Sulla prima questione pregiudiziale

18. Con la prima questione pregiudiziale il giudice nazionale vorrebbe essere edotto sul punto se — fatto salvo il disposto dell'art. 20, n. 5 — gli Stati membri siano obbligati, a norma dell'art. 20, n. 2, della Sesta direttiva a prevedere per i beni d'investimento una rettifica del diritto a deduzione o se ciò sia previsto dalla Sesta direttiva solo a titolo facoltativo.

21. *Uusikaupunki*, la *Commissione* nonché il *governo italiano* esprimono l'opinione che a norma dell'art. 20 della Sesta direttiva dev'essere previsto obbligatoriamente un procedimento di rettifica per i beni d'investimento.

permette la conclusione che gli Stati membri sono liberi di rinunciare alla rettifica per i beni d'investimento. Anche il fatto che l'art. 20, n. 5, della Sesta direttiva dispone precise condizioni alle quali uno Stato membro può rinunciare in via derogatoria all'applicazione dei nn. 2 e 3 di tale articolo sulla rettifica per beni d'investimento, corrobora una constatazione siffatta.

## B — *Valutazione*

22. Va anzitutto ricordato che a norma dell'art. 249, n. 3, CE, una direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere e che, secondo una giurisprudenza costante, gli Stati membri sono obbligati ad adottare tutti i provvedimenti necessari a dare piena ed efficace attuazione a una direttiva<sup>5</sup>.

25. Inoltre non si può seguire l'argomentazione del governo finlandese in riferimento agli artt. 5, n. 6 nonché 6, n. 2, della Sesta direttiva. Dalla circostanza che, come ha argomentato il governo finlandese, le disposizioni in parola della Sesta direttiva sul prelievo di un bene o sulla prestazione di un servizio per il proprio uso privato dell'imprenditore potrebbero perseguire in parte i medesimi obiettivi della rettifica ed eventualmente riguardare la medesima fattispecie, non deriva ancora che uno Stato membro possa rinunciare a prevedere la rettifica per beni d'investimento. Entrambi i meccanismi non si sovrappongono così completamente da poter essere considerati come meccanismi «alternativi», bensì le sovrapposizioni sono concepibili soltanto in determinate ipotesi del «prelievo personale» di beni o servizi.

23. L'art. 20, n. 2, della Sesta direttiva prevede che «per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati».

24. Come *Uusikaupunki*, il governo italiano e la *Commissione* hanno pertinentemente osservato, il tenore della disposizione non

26. Nella misura in cui si pervenga in ragione di possibili sovrapposizioni, come ha concluso il governo finlandese, a problemi pratici di applicazione, questi vanno allora

5 — V., tra le altre, sentenze 7 maggio 2002, causa C-478/99, *Commissione/Svezia* (Racc. pag. I-4147, punto 15), nonché 26 giugno 2003, causa C-233/00, *Commissione/Francia* (Racc. pag. I-6625, punto 75).

risolti prendendo in considerazione il più possibile i principi soggiacenti alla Sesta direttiva, come la garanzia della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto. Difficoltà siffatte non possono però, a mio avviso, dispensare puramente e semplicemente uno Stato membro dall'obbligo di disporre la rettifica per beni d'investimento ex art. 20, n. 2, della Sesta direttiva.

27. Occorre inoltre considerare la rettifica del diritto a deduzione ai sensi dell'art. 20 della Sesta direttiva — e quindi diversamente dall'imposizione del prelievo di beni, rispettivamente della prestazione di servizi per uso personale — quale necessaria integrazione del diritto a deduzione ex art. 17 della Sesta direttiva il quale è diretto ad esonerare interamente l'imprenditore dall'imposta sul valore aggiunto dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche ed a garantire di conseguenza la neutralità dell'imposta<sup>6</sup>.

28. Il procedimento di rettifica, nel permettere in effetti, tra l'altro, di tener conto di cambiamenti relativi a fattori che sono stati presi in considerazione in occasione della fissazione originaria della deduzione — il che è particolarmente rilevante nel caso di beni d'investimento, che rimangono per un arco di tempo assai lungo nel patrimonio azien-

dale<sup>7</sup> — contribuisce a una maggiore precisione della deduzione.

29. Per quanto riguarda infine l'art. 20, n. 5, della Sesta direttiva, la prima questione pregiudiziale manifestamente non si riferisce, in quanto tale, alla circostanza se siano soddisfatte nel presente caso le condizioni per l'applicazione di tale disposizione derogatoria.

30. Dato quanto precede propongo di risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 20 della Sesta direttiva va interpretato nel senso che tale disposizione obbliga gli Stati membri a prevedere la rettifica delle deduzioni quanto ai beni d'investimento, fatto salvo il disposto del n. 5 del medesimo articolo.

## V — Sulla seconda questione pregiudiziale

31. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice nazionale vuole in sostanza acclarare se l'art. 20 della Sesta direttiva vada interpretato nel senso che la rettifica va applicata anche in un caso in cui un bene d'investimento

6 — V., tra le altre, sentenze 24 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19) e 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa SL e a. (Racc. pag. I-1577, punto 44).

7 — V. conclusioni dell'avvocato generale Lenz 15 febbraio 1996 nella causa C-306/94, Régie dauphinoise, sentenza 11 luglio 1996 (Racc. pag. I-3695, paragrafo 37).

stimento, nel presente caso un immobile, viene usato in un primo tempo nell'ambito di un'attività esente da imposta ed in seguito nell'ambito di un'attività imponibile, cosicché possa dedursi l'imposta sul valore aggiunto inclusa nel bene d'investimento.

A — *Argomenti essenziali degli intervenienti*

32. *Uusikaupunki* e la *Commissione* sono del parere che nel presente caso vada applicata la rettifica della deduzione. Secondo la giurisprudenza della Corte, in particolare la sentenza nella causa *Lennartz*<sup>8</sup>, è decisivo se l'acquisto di immobili o prestazioni di servizi sia stato effettuato per un bene d'investimento nella qualità di soggetto passivo dell'imposta. L'uso immediato dei beni per un'attività imponibile non costituirebbe presupposto per l'applicazione dell'art. 20, n. 2, della Sesta direttiva. Nel presente caso i lavori di rinnovo e di costruzione sarebbero stati intrapresi da un soggetto passivo dell'imposta anche se le operazioni in questione sono state esentate in origine dall'obbligo tributario.

applichi le deduzioni a norma dell'art. 20, n. 2, della Sesta direttiva. La Corte non si è tuttavia espressa sulla questione dell'applicabilità della deduzione in un caso in cui in uno Stato membro — come la Finlandia — viene applicato esclusivamente l'art. 17 relativo al sorgere ed all'entità del diritto a deduzione e non l'art. 20 relativo alla rettifica di tale diritto. In tali circostanze, secondo il governo finlandese, occorre valutare il diritto a deduzione meramente sulla scorta della situazione esistente al momento dell'acquisto delle prestazioni antecedenti. Se l'acquisto si verifica in vista di un'attività esente da imposta, non sorgerebbe quindi alcun diritto a deduzione.

34. Il *governo italiano* è del parere che la rettifica delle deduzioni ex art. 20 della Sesta direttiva non è applicabile in un caso come quello di specie. Gli Stati membri potrebbero in effetti escludere una rettifica siffatta qualora la modifica del diritto a deduzione sia riconducibile ad una decisione volontaria del soggetto passivo dell'imposta.

B — *Valutazione*

33. Il *governo finlandese* considera che la sentenza nella causa *Lennartz*<sup>9</sup> si riferisce solo ad un caso in cui uno Stato membro

35. Va anzitutto segnalato il nesso tra la nascita del diritto a deduzione, da un lato e l'applicazione della rettifica della deduzione, dall'altro.

8 — Sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz* (Racc. pag. I-3795).

9 — Sentenza citata alla nota 8.

36. Come la Corte ha già dichiarato, dal sistema della Sesta direttiva e dallo stesso tenore dell'art. 20, n. 2, emerge che quest'ultima disposizione si limita a fissare il metodo di calcolo delle rettifiche della deduzione iniziale. Essa non può quindi far nascere un diritto a deduzione né trasformare l'imposta versata da un soggetto passivo in relazione alle sue operazioni non imponibili in un'imposta deducibile ai sensi dell'art. 17<sup>10</sup>.

37. Conseguentemente l'applicazione del meccanismo di rettifica dipende dalla circostanza se sia nato un diritto a deduzione secondo l'art. 17 della Sesta direttiva.

38. Ai sensi dell'art. 17, n. 1, il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. Ai sensi dell'art. 10, n. 2, della Sesta direttiva, tale momento corrisponde a quello in cui si realizza la cessione del bene o la prestazione di servizi<sup>11</sup>.

39. Secondo la costante giurisprudenza il sussistere di un diritto a deduzione dipende dal fatto che la persona la quale acquista beni o riceve servizi, agisca al riguardo in tale momento nella sua qualità di soggetto passivo avendo quindi acquistato i beni ai

fini della sua attività economica ai sensi dell'art. 4 della Sesta direttiva, per cui trattasi in proposito di uno dei punti di fatto da valutare secondo le circostanze del singolo caso<sup>12</sup>.

40. Nel presente caso il giudice nazionale ritiene comunque pacifico che Uusikaupunki ha effettuato lavori di costruzione e ristrutturazione sul bene d'investimento in questione nell'ambito delle sue attività economiche, quale soggetto passivo dell'imposta.

41. Va quindi dichiarato che sotto tale profilo è soddisfatta nel presente caso la qualità di soggetto passivo come presupposto per la nascita di un diritto a deduzione da cui dipende l'applicazione del meccanismo di rettifica.

42. L'imposta sul valore aggiunto pagata per beni o servizi può inoltre essere dedotta solo allorché tali beni o servizi vengono usati per attività soggette ad imposta<sup>13</sup>.

43. A mio avviso, tuttavia, il fatto che il bene d'investimento, per cui furono intrapresi i lavori di costruzione e ristrutturazione, sia stato impiegato dapprima per operazioni

10 — V. sentenze Lennartz (citata alla nota 8), punti 11 e 12, nonché 2 giugno 2005, causa C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (Racc. pag. I-4685, punto 38).

11 — V., tra le altre, sentenza Waterschap Zeeuws Vlaanderen (citata alla nota 10), punto 31.

12 — V. sentenze Lennartz (citata alla nota 8), punti 8, 15 e 21, nonché Waterschap Zeeuws Vlaanderen (citata alla nota 10), punti 31 e 32.

13 — Sentenza 29 aprile 2004, causa C-137/02, Faxworld (Racc. pag. I-5547, punto 24).

esenti da imposta e solo in un momento successivo in ragione dell'esercizio del diritto di opzione per operazioni tassate, non osta al diritto a deduzione e pertanto all'applicazione di una rettifica di un'originaria deduzione.

gato dapprima nell'ambito di un'attività esente da imposta e successivamente nell'ambito di un'attività imponibile, purché le prestazioni anteriori in questione —, quindi i beni e servizi acquistati per il bene d'investimento — siano state ottenute nella qualità di soggetto passivo dell'imposta<sup>15</sup>.

44. L'uso effettivo o prospettato di beni o servizi va in effetti distinto, come ha dichiarato la Corte nella sentenza Lennartz, dal loro acquisto da parte di un soggetto passivo dell'imposta agente come tale e determina soltanto la portata del diritto a deduzione a cui il soggetto passivo dell'imposta è autorizzato dall'art. 17 nonché la portata di eventuali rettifiche nel corso dei successivi periodi. Come la Corte ha appunto constatato in tale sentenza, quindi, «l'uso immediato dei beni per operazioni soggette ad imposta o esentate non costituisce, di per sé, presupposto per l'applicazione dell'art. 20, n. 2»<sup>14</sup>.

46. Poiché il bene d'investimento in cui è contenuta l'imposta sul valore aggiunto, che è stata pagata da Uusikaupunki per lavori di costruzione e ristrutturazione, non è stato affatto impiegato all'origine ai fini delle operazioni tassate, la misura della deduzione originaria andava stimata a zero. La successiva modifica dei fattori che andavano originariamente presi in considerazione per fissare l'importo della deduzione, segnatamente l'uso per operazioni imponibili, va quindi considerato in sintonia con le conclusioni precedenti relative alla rettifica, così da produrre la più ampia concordanza possibile tra la portata delle attività imponibili ed il diritto a deduzione. Tale soluzione corrisponde al già menzionato scopo che si prefigge la normativa sulla deduzione, consistente nell'esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche e, di conseguenza, garantire la neutralità dell'imposizione medesima<sup>16</sup>.

45. Ritengo pertanto che la rettifica ai sensi di tale articolo si applichi in linea di principio anche a situazioni analoghe al caso di specie, in cui un bene d'investimento viene impie-

15 — In questo senso anche l'avvocato generale Jacobs nelle conclusioni 30 aprile 1991 nella causa Lennartz (sentenza citata alla nota 8) era giunto alla conclusione che «l'art. 20, n. 2, può trovare applicazione (...) nell'ipotesi in cui un soggetto passivo acquisti beni inizialmente per servirsene in operazioni economiche che, sotto il profilo dell'art. 17, nn. 2 e 3, non fanno insorgere diritto a deduzione (ad esempio, forniture esenti da imposta), ma, negli anni successivi entro il periodo di rettifica, usi i beni per operazioni per le quali l'IVA è deducibile».

14 — Sentenza Lennartz (citata alla nota 8), punti 15 e 16.

16 — V. supra, n. 27.

47. La non applicazione del meccanismo di rettifica in un caso in cui un bene d'investimento viene usato dapprima ai fini di operazioni esenti da imposta e poi di operazioni tassate, avrebbe invece per conseguenza che i beni e servizi acquistati, il cui valore è incluso nel bene d'investimento, verrebbero gravati in definitiva più volte dall'imposta sul valore aggiunto di contro al principio della neutralità.

48. Sulla base di quanto precede propongo di risolvere la seconda questione pregiudiziale dichiarando che occorre interpretare l'art. 20 della Sesta direttiva nel senso che va applicata la rettifica anche in un caso in cui un bene d'investimento, nel presente caso un immobile, viene usato dapprima nell'ambito di un'attività esente da imposta, la quale non autorizza la deduzione, e successivamente nell'ambito di un'attività imponibile.

## VI — Sulla terza questione pregiudiziale

49. La terza questione pregiudiziale va considerata tenendo conto che, a norma dell'AVL, la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto, pagata per investimenti immobiliari prima di presentare la domanda, è esclusa se la relativa domanda non viene presentata entro sei mesi.

50. La terza questione verte quindi essenzialmente sul punto se l'art. 13, C, n. 2, della Sesta direttiva sia da interpretare nel senso che ad uno Stato membro il quale accorda ai suoi soggetti passivi di optare per l'imposizione dell'uso di un immobile sia consentito escludere integralmente la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto pagata per investimenti immobiliari prima della presentazione della domanda diretta a considerare l'affitto dell'immobile come operazione tassata, se la domanda non viene presentata entro sei mesi.

### A — Argomenti essenziali degli intervenienti

51. I governi finlandese ed italiano sono del parere che l'art. 13 C, n. 2, della Sesta direttiva autorizza una limitazione del diritto a deduzione come quella prevista nella legislazione finlandese.

52. Il governo finlandese conclude che gli Stati membri potrebbero, secondo il tenore letterale dell'art. 13 C, n. 2, della Sesta direttiva, limitare il diritto a deduzione. Il senso dell'opzione per l'obbligo tributario sarebbe di rendere possibile la deduzione per spese relative ad immobili. La possibilità degli Stati membri di limitare la portata del diritto di opzione si tradurrebbe necessariamente nel diritto a deduzione per spese relative ad immobili.

53. Il governo italiano muove dal principio che il diritto di opzione concernente l'obbligo tributario non implicherebbe il diritto a deduzione per acquisti passati. Sul fondamento dell'art. 13 C ed in particolare dell'art. 18, n. 3, della Sesta direttiva, gli Stati membri avrebbero tuttavia la possibilità di prevedere la retroattività del diritto di opzione per quanto riguarda l'imposizione dell'affitto di immobili; non sussisterebbe però alcun obbligo in proposito.

54. *Uusikaupunki* e la *Commissione* difendono la tesi che l'art. 13 C non permetterebbe agli Stati membri di limitare il diritto a deduzione in rapporto ad investimenti immobiliari in modo tale da escluderlo del tutto in determinate circostanze.

55. *Uusikaupunki* distingue nella sua interpretazione dell'art. 13 C della Sesta direttiva tra, da un lato, la possibilità per lo Stato membro di limitare la portata del diritto di opzione e, dall'altro, la determinazione delle modalità del suo esercizio. Ad avviso di *Uusikaupunki*, nel presente caso, la questione della portata del diritto di opzione è irrilevante proprio in quanto sarebbe pacifico che *Uusikaupunki* aveva il diritto di opzione e lo ha esercitato. Quanto alla determinazione delle modalità per l'esercizio del diritto di opzione, tale possibilità non permetterebbe alla Finlandia di limitare il diritto a deduzione in modo tale che venga del tutto escluso.

56. La Commissione condivide ampiamente e chiarisce che, a suo avviso, non appena il soggetto passivo dell'imposta abbia esercitato il suo diritto a deduzione in conformità del diritto nazionale, gli artt. 17-20 della Sesta direttiva sono automaticamente applicabili. Alla luce della giurisprudenza consolidata della Corte gli Stati membri non potrebbero più in tal caso limitare il diritto a deduzione.

#### B — *Valutazione*

57. La Sesta direttiva prevede nel Capo X (artt. 13-16) diverse fattispecie di esenzione cui appartengono, tra le altre, l'affitto e la locazione di immobili.

58. L'art. 13, C, n. 1, lett. a), conferisce tuttavia agli Stati membri la facoltà di «reintrodurre» l'imposizione per il fatto di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per la medesima.

59. A norma dell'art. 13, C, n. 2, gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio.

60. La Corte ha dichiarato che gli Stati membri possono, in forza di questa facoltà, dare ai beneficiari delle esenzioni previste dalla direttiva, la possibilità di rinunciare all'esenzione, o in tutti i casi o entro certi limiti, o ancora secondo determinate modalità<sup>17</sup>.

61. Ne deriva, secondo la giurisprudenza della Corte, che gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13, B e C<sup>18</sup>.

62. In proposito mi sembra anzitutto significativo rilevare che la facoltà conferita agli Stati membri attraverso l'art. 13, C ed il potere discrezionale che vi si ricollega si riferiscono alla possibilità di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare o meno per l'imposizione<sup>19</sup>.

63. Occorre pertanto concordare con la Commissione sul punto che l'art. 13, C, concernente l'imposizione, non può quindi fondamentalmente servire di base agli Stati membri per limitare direttamente la portata di altre disposizioni della Sesta direttiva, più precisamente di diritti come il diritto a deduzione.

17 — Sentenze 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex (Racc. pag. I-8153, punto 16) e 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 38).

18 — Sentenza nella causa C-381/97 (citata alla nota 17), punti 16 e 17.

19 — V. ugualmente *ibidem*, punto 17.

64. Nel presente caso dubito già che la completa esclusione della capacità di deduzione dell'imposta sul valore aggiunto assolta — prima dell'esercizio del diritto di opzione — per investimenti in tale immobile, qualora sia scaduto il termine di sei mesi dalla messa in servizio dell'immobile, rientri ancora nell'ambito della facoltà degli Stati membri di stabilire ex art. 13, C, n. 2, la portata del diritto di optare per l'imposizione oppure le modalità di esercizio di quest'ultimo.

65. Gli Stati membri possono certo disciplinare in tale contesto la presentazione della domanda nonché prevedere un procedimento di approvazione<sup>20</sup> ed allo stesso modo stabilire che l'affitto o la locazione dell'immobile saranno tassate solo dopo la presentazione della domanda e non anche che saranno considerate con effetto retroattivo operazioni imponibili. Però la completa esclusione della deducibilità, specialmente via la rettifica, dell'imposta sul valore aggiunto pagata per investimenti immobiliari, prima di presentare la domanda, non riguarda più a mio avviso l'imposizione dell'affitto e della locazione di immobili, più precisamente la portata del diritto di optare per un'imposizione siffatta o di stabilire le modalità di esercizio del diritto stesso.

66. Pur accettando che tale esclusione andrebbe considerata quale limitazione della portata del diritto di opzione o quale

20 — V., in proposito, sentenza 9 settembre 2004, nella causa C-269/03, Objekt Kirchberg (Racc. pag. I-8067, punto 23).

modalità del suo esercizio ai sensi dell'art. 13, C, n. 2, occorre però fare attenzione a che il diritto a deduzione in quanto tale non venga indebitamente leso sul fondamento di tale disposizione<sup>21</sup>.

67. Occorre in proposito tener conto del fatto che un elemento fondamentale del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi<sup>22</sup>.

68. A mio avviso, alla luce di quanto precede, appartiene caso mai al potere discrezionale di uno Stato membro non riconoscere alcun effetto retroattivo all'esercizio dell'opzione di imposizione, se non è possibile eseguire posteriormente una deduzione per il periodo precedente all'esercizio del diritto di opzione. Per contro mi appare come una limitazione esagerata del diritto a deduzione ed incompatibile col principio della neutralità fiscale l'eventualità che non dovesse essere possibile neppure intraprendere la rettifica per l'imposta sul valore aggiunto pagata prima dell'esercizio dell'opzione per investimenti immobiliari nel periodo di rettifica restante dopo l'esercizio dell'opzione e secondo la portata di cui all'art. 20, n. 2.

69. Propongo quindi di risolvere la terza questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 13, C, n. 2, non va interpretato nel senso che a uno Stato membro, il quale accorda ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione dell'uso di un immobile, sarebbe consentito escludere completamente la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto pagata prima di presentare la domanda diretta a considerare l'affitto dell'immobile come operazione imponibile, se la domanda non viene presentata nei sei mesi successivi alla messa in servizio dell'immobile.

#### VII — Sulla quarta questione pregiudiziale

70. La quarta questione pregiudiziale verte essenzialmente sul punto se l'art. 17, n. 6, della Sesta direttiva vada interpretato nel senso che uno Stato membro il quale accorda ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione dell'uso di un immobile non può escludere completamente la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto pagata per investimenti immobiliari prima della presentazione della domanda diretta a considerare l'affitto dell'immobile come operazione imponibile, se la domanda non viene presentata entro sei mesi.

21 — V. ibidem, punto 24.

22 — Tra l'altro, sentenza nella causa 268/83 (citata alla nota 6), punto 16.

A — *Argomenti essenziali degli intervenienti*

71. Secondo l'opinione del *governo finlandese* le disposizioni dell'art. 17, n. 6, della Sesta direttiva permettono agli Stati membri di limitare il diritto a deduzione in rapporto ad investimenti immobiliari e precisamente in maniera così ampia che lo stesso, come nel presente caso per effetto dell'AVL, venga del tutto escluso. Conformemente alla giurisprudenza della Corte non sarebbero compatibili con la Sesta direttiva soltanto quelle esclusioni che si riferiscono generalmente a tutti i beni o servizi.

72. *Uusikaupunki* e la *Commissione* sono invece dell'opinione che l'art. 17, n. 6, non è applicabile nel presente caso. La normativa finlandese rappresenterebbe un rigetto della rettifica del diritto a deduzione ex art. 20 piuttosto che un'esclusione del diritto a deduzione ex art. 17 della Sesta direttiva.

73. Il *governo italiano* si fonda sugli argomenti esposti in merito alla seconda questione pregiudiziale. La Finlandia avrebbe quindi accordato comunque, grazie all'art. 106 dell'AVL, ai soggetti passivi un diritto a deduzione che in realtà la direttiva non prevede. Conseguentemente l'art. 17, n. 6, della Sesta direttiva sarebbe applicabile solo in caso di limitazione, ma non di

estensione del diritto a deduzione e quindi irrilevante nel caso di specie.

B — *Valutazione*

74. A norma dell'art. 17, n. 6, secondo comma, «fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni» previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva. L'espressione «esclusioni», in tale comma si ricollega quindi all'art. 17, n. 6, primo comma<sup>23</sup>.

75. Tale disposizione prevede l'emanazione di norme da parte del Consiglio che stabiliscono «le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto». Ai sensi della seconda frase di tale disposizione, «saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza».

23 — V. sentenza 18 giugno 1998, causa C-43/96, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3903, punti 17 e 18).

76. L'art. 17, n. 6, primo comma, si riferisce quindi a categorie determinate o tipi di spese comprese — ma non solo — le spese non aventi un carattere strettamente professionale<sup>24</sup>.

77. In primo luogo la genesi dell'art. 17, n. 6, è all'origine del fatto — sottolineato dalla Commissione nei 'considerando' della sua proposta — che talune spese, sebbene sostenute nell'ambito del normale funzionamento dell'impresa, erano difficili da ripartire tra parte professionale e parte privata; in secondo luogo, va rilevato che, al momento dell'adozione della Sesta direttiva, gli Stati membri non sono riusciti a concordare il regime da applicare per l'appunto alle spese per il trasporto di persone<sup>25</sup>.

78. La facoltà degli Stati membri fissata all'art. 17, n. 6, secondo comma, comporta quindi che gli Stati membri possono provvisoriamente mantenere esclusioni della deduzione in riferimento a determinati tipi di spese — e precisamente quelle rientranti nelle norme che il Consiglio dovrà adottare ex art. 17, n. 6, primo comma.

79. Ritengo pertanto, al pari della Commissione e di Uusikaupunki, «l'esclusione della deduzione» cui si riferisce tale disposizione non pertinente nel presente caso e pertanto inadatta a giustificare l'esclusione in parola. Ai sensi dell'AVL gli investimenti immobiliari e più precisamente le spese di costruzione e ristrutturazione relative ad un immobile non costituiscono fundamentalmente tipi di spese che non potrebbero essere dedotte. In effetti l'art. 102, n. 1, primo comma dell'AVL prevede la deducibilità di investimenti relativi ad immobili a condizione che l'acquisto abbia luogo ai fini dell'attività imponibile e nel momento in cui quest'ultima viene esercitata. La completa esclusione riguarda nel presente caso soltanto l'imposta sul valore aggiunto sostenuta prima della presentazione della domanda nei limiti in cui la domanda per l'imposizione non venga presentata entro sei mesi dalla messa in servizio dell'immobile. Pertanto, come risulta dalle mie conclusioni sulle prime tre questioni pregiudiziali, trattasi, anche primariamente, della normativa sulla rettifica ai sensi dell'art. 20 della Sesta direttiva e non della normativa sull'imposta sul valore aggiunto ex art. 17 di tale direttiva.

80. A mio parere la quarta questione pregiudiziale va risolta dichiarando che l'art. 17, n. 6, della Sesta direttiva non va interpretato nel senso che uno Stato membro il quale accorda ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione dell'uso di un immobile può completamente escludere la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto

24 — V., in proposito, anche le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs 13 novembre 1997 nella causa C-43/96 (citata alla nota 23), paragrafo 12.

25 — V. sentenza nella causa C-43/96 (citata alla nota 23), punto 19.

pagata per investimenti immobiliari prima di presentare la domanda diretta a considerare l'affitto di un immobile quale operazione imponibile, se la domanda non viene presentata entro sei mesi.

82. La *Commissione* non scorge alcun motivo per una limitazione dell'effetto nel tempo della sentenza. La Commissione conferma però che la normativa finlandese è stata richiamata in due sedute nel 1995. Almeno alcuni Stati membri avrebbero in tale seduta manifestato dubbi circa la compatibilità della normativa finlandese sulla deduzione in rapporto a beni d'investimento. Al governo finlandese sarebbe stato noto che la Commissione non riteneva la normativa finlandese conforme alla Sesta direttiva.

### VIII — Sulla limitazione dell'efficacia nel tempo della sentenza

#### A — Argomenti essenziali degli intervenienti

81. Il *governo finlandese* chiede alla Corte, qualora quest'ultima non dovesse seguire le sue opinioni, di limitare l'effetto nel tempo della sentenza al periodo successivo alla sua pubblicazione. Esso rinvia al carattere non univoco delle disposizioni litigiose nonché alle pratiche difficoltà che sarebbero collegate ad un'applicazione retroattiva. Il governo finlandese ha in particolare dichiarato all'udienza di aver agito in buona fede. Esso ha invitato in proposito a riflettere sul fatto che la normativa finlandese è stata discussa nel 1995 nell'ambito di sedute del Comitato IVA e che né la Commissione né altri Stati membri avrebbero sollevato obiezioni avverso tale normativa.

#### B — Valutazione

83. Va anzitutto indicato al riguardo che, secondo una giurisprudenza costante, l'interpretazione che la Corte fornisce di una norma di diritto comunitario, nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 234 CE, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa come deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne deriva che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e

sviluppatasi prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, sempreché, d'altro canto, sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente una lite relativa all'applicazione di detta norma<sup>26</sup>.

ragione di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione<sup>28</sup>.

84. Secondo la giurisprudenza consolidata, solo in via eccezionale, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, la Corte può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede<sup>27</sup>.

86. La decisione di una limitazione temporale degli effetti di una sentenza dipende quindi dalla verifica dell'esistenza di significative conseguenze economiche, da un lato e della buona fede degli interessati, dall'altro<sup>29</sup>.

85. Infatti la Corte ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise, quando, da un lato, vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente, e quando, dall'altro lato, risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in

87. Occorre constatare nel presente caso che il governo finlandese ha alluso — soltanto — a difficoltà pratiche da mettere in conto se gli effetti della sentenza non fossero limitati nel tempo senza che abbia esposto in maniera più approfondita che la sentenza avrebbe implicato significative conseguenze economiche.

88. Inoltre, in considerazione del carattere eccezionale che dovrebbe caratterizzare l'uso da parte della Corte della possibilità di limitare nel tempo gli effetti di una sentenza, riterrei eccessivo, in ragione dei vaghi indizi

26 — V., tra le altre, le mie conclusioni 8 luglio 2004 nelle cause riunite C-453/02 e C-462/02, Linneweber e Akritidis (Racc. pag. I-1131, paragrafo 60), sentenza in tali cause 17 febbraio 2005, Linneweber e Akritidis (Racc. pag. I-1131, punto 41), nonché sentenze 11 agosto 1995, cause riunite C-367/93 a C-377/93, Roders e a. (Racc. pag. I-2229, punto 42), e 3 ottobre 2002, causa C-347/00, Barreira Pérez (Racc. pag. I-8191, punto 44).

27 — V., tra le altre, sentenza 23 maggio 2000, causa C-104/98, Buchner e a. (Racc. pag. I-3625, punto 39) e Barreira Pérez (citata alla nota 26), punto 45.

28 — Sentenze 20 settembre 2001, causa C-184/99, Rudy Grzelczyk (Racc. pag. I-6193, punto 53) e 15 marzo 2005, causa C-209/03, Bidar (Racc. pag. I-2119, punto 69).

29 — V. in tal senso, sentenza 13 dicembre 2001, causa C-481/99, Heiniger (Racc. pag. I-9945, punto 52).

forniti nel presente caso, affermare la buona fede del governo finlandese.

89. Né le indicazioni in parte contraddittorie della Commissione né gli argomenti del governo finlandese, inadatti ad eliminare tali contraddizioni, permettono di accertare con sicurezza a quali risultati hanno condotto le discussioni in seno al comitato IVA. Non si rivela di ulteriore aiuto neanche il verbale che la Commissione ha fornito su richiesta. Si può solo constatare con una qualche sicurezza che si è svolta una discussione della controversia normativa finlandese e che singoli Stati membri hanno palesato le loro riserve. Ciò potrebbe essere dovuto, non da ultimo, al carattere «aperto» di tali sedute ove, secondo la Commissione, vengono liberamente discussi vari temi. Ma a mio avviso occorre una circostanza più univoca dell'asserita mancanza di obiezioni espresse dalla Commissione o da altri Stati membri in siffatte discussioni, per motivare la buona fede di un governo riguardo alla conformità sotto il profilo comunitario delle sue disposizioni nazionali. Altrimenti si introdurrebbe un grave elemento di incertezza per quanto riguarda l'effetto delle sentenze della Corte e tale effetto dipenderebbe da circostanze che la Corte potrebbe difficilmente esaminare o accertare.

90. Il presente caso va distinto da quello, esaminato dall'avvocato generale Jacobs nelle

sue conclusioni presentate nella causa Banca Popolare di Cremona, ove la buona fede dello Stato membro era motivata, in particolare, da una lettera firmata ed inequivocabilmente redatta da un competente direttore generale della Commissione<sup>30</sup>.

91. Per tali motivi non sussiste a mio avviso nel presente caso alcuna ragione di limitare gli effetti nel tempo della sentenza della Corte<sup>31</sup>.

## IX — Decisione sulle spese

92. Le spese sostenute dal governo finlandese, dal governo italiano e dalla Commissione non danno 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.

30 — Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs 17 marzo 2005 nella causa C-475/03, decisa con sentenza 3 ottobre 2006, Banca Popolare di Cremona (non ancora pubblicata nella Raccolta, paragrafo 80).

31 — Non v'è quindi alcuna ragione di pronunciarsi neanche sulla questione relativa al momento che appaia appropriato come limite per l'effetto nel tempo, questione discussa dall'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni nella causa C-475/03 (citata alla nota 30).

## X — Conclusione

93. Alla luce di quanto sopra illustrato, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni pregiudiziali:

1. L'art. 20 della Sesta direttiva IVA del Consiglio, 77/388/CEE va interpretato nel senso che tale disposizione obbliga gli Stati membri a prevedere la rettifica delle deduzioni quanto ai beni d'investimento, fatto salvo il disposto del n. 5 del medesimo articolo.
2. L'art. 20 della Sesta direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che va applicata la rettifica anche in un caso in cui un bene d'investimento, nel presente caso un immobile, viene usato dapprima nell'ambito di un'attività esente da imposta, la quale non autorizza la deduzione, e successivamente nell'ambito di un'attività imponibile.
3. L'art. 13, C, n. 2 e l'art. 17, n. 6 della Sesta direttiva IVA non vanno interpretati nel senso che a uno Stato membro il quale accorda ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione dell'uso di un immobile sarebbe consentito escludere completamente la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto pagata prima di presentare la domanda diretta a considerare l'affitto dell'immobile come operazione imponibile, se la domanda non viene presentata nei sei mesi a decorrere dalla messa in servizio dell'immobile.