

SENTENZA DELLA CORTE (seconda sezione)  
14 febbraio 1985 <sup>1</sup>

Nel procedimento 268/83,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dallo Hoge Raad der Nederlanden nella causa dinanzi ad esso pendente fra

**D.A. Rompelman e E.A. Rompelman-Van Deelen**, Amsterdam,

e

**Ministro delle finanze**,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, del 13. 6. 1977, pag. 1),

LA CORTE (seconda sezione)

composta dai signori O. Due, presidente di sezione, P. Pescatore e K. Bahlmann, giudici,

avvocato generale: Sir Gordon Slynn

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

\*

<sup>1</sup> — Lingua processuale: l'olandese.

\* viste le osservazioni presentate

— per i ricorrenti sig.ri Rompelman dall'avv. L. Wolfsbergen,

— per il governo olandese dal sig. I. Verkade, in qualità di agente,

— per la Commissione delle Comunità europee dal sig. J. F. Buhl, in qualità di agente, assistito dall'avv. F. W. G. M. van Brunschot, sentite le conclusioni dell'avvocato generale all'udienza del 15 novembre 1984,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

(omissis)

**In diritto**

- 1 Con provvedimento 30 novembre 1983, pervenuto in cancelleria il 7 dicembre 1983, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto a questa Corte, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), in prosieguo denominata « la sesta direttiva ».
- 2 La suddetta questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia pendente dinanzi allo Hoge Raad fra i coniugi Rompelman, residenti in Amsterdam, e il ministro delle finanze, controversia vertente sul diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo « IVA ») percepita per il periodo dal 1° al 3° trimestre 1979.
- 3 Con due scritture private in data 25 novembre 1978 i coniugi Rompelman, ricorrenti nella causa principale, acquistavano un diritto di credito relativo alla futura proprietà di due unità in un immobile in costruzione dal 1° settembre 1978, nonché un diritto di enfiteusi sul suolo attiguo. Sul progetto dell'immobile, le due unità considerate erano indicate come « locali per esposizioni ».
- 4 Con lettera 26 giugno 1979 inviata all'ispettore delle imposte, i ricorrenti nella causa principale dichiaravano che detti locali sarebbero stati ceduti in locazione ad imprenditori, operazione per la quale, a suo tempo, il locatore e il conduttore avrebbero chiesto, in forza dell'art. 11, 1° comma, lett. b), punto 5, della legge olandese in materia d'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting 1968, come modificata dalla legge 28 dicembre 1978, Staatsblad 677) — in prosieguo « la legge » —, la deroga all'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari prevista in caso di locazione. Inoltre, essi chiedevano di poter effettuare, in forza dell'art. 15, 3° comma, della legge, la detrazione dell'IVA a monte compresa nei pagamenti rateali del prezzo d'acquisto dovuti in ragione dell'avanzamento dei lavori.
- 5 Il 18 ottobre 1979, i ricorrenti nella causa principale facevano, ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari per i primi tre trimestri del 1979, una dichiarazione nella quale chiedevano il rimborso dell'imposta pagata a monte per un importo di 14 186,46

fiorini. Poiché l'atto notarile di trasferimento della proprietà veniva stipulato soltanto il 31 ottobre 1979, i locali di cui trattasi non erano stati ancora ceduti in locazione al momento di tale dichiarazione.

- 6 Avendo l'ispettore delle imposte respinto la suddetta domanda per il motivo che l'effettivo sfruttamento dei locali acquistati non aveva ancora avuto inizio, i ricorrenti nella causa principale impugnavano tale decisione negativa dinanzi al Gerechtshof (Corte d'appello) di Amsterdam.
- 7 Il Gerechtshof confermava la decisione dell'ispettore. Contro la sentenza d'appello i coniugi Rompelman proponevano ricorso per cassazione allo Hoge Raad.
- 8 Lo Hoge Raad constata in primo luogo che, secondo i ricorrenti nella causa principale, in forza dell'art. 15, 1° comma, della legge, l'imprenditore può effettuare la detrazione dell'imposta fatturata a suo carico da altri imprenditori nel periodo cui si riferisce la dichiarazione, mentre colui che acquista solo in un momento successivo la qualità d'imprenditore non può, secondo la legge, effettuare la detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari fatturata a suo carico quando non aveva ancora la suddetta qualità. La legge non si opporrebbe quindi, nella fattispecie, alla detrazione dell'imposta pagata a monte, qualora si dichiarasse che la qualità di imprenditore comincia a sussistere col primo atto inteso allo sfruttamento del bene.
- 9 Lo Hoge Raad constata, in secondo luogo, che la Corte d'appello ha ritenuto che i ricorrenti nella causa principale non avessero la qualità d'imprenditore in quanto, benchè lo sfruttamento di un bene sia compreso nella nozione di attività imprenditoriale, per sfruttamento di un bene ai sensi dell'art. 7, 2° comma, lett. b), della legge si deve intendere l'effettiva utilizzazione del bene nei rapporti sociali, il che presuppone l'esistenza del bene stesso; ora, nella fattispecie, i ricorrenti nella causa principale avevano acquistato solo un diritto di credito, non già un diritto reale.
- 10 Constatando, infine, che la definizione della nozione di sfruttamento di un bene ai sensi dell'art. 7, 2° comma, lett. b), della legge dipende dall'interpretazione dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva, lo Hoge Raad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre a questa Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se già dal momento in cui una persona acquista un bene futuro con l'intenzione di cederlo a suo tempo in locazione si configuri uno sfruttamento del bene ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva comunitaria ».

- 11 I ricorrenti nella causa principale sostengono che si ha sfruttamento di un bene fin dal momento dell'acquisto di un diritto su tale bene. Siffatto acquisto costituisce un atto preparatorio che, a loro avviso, dev'essere considerato come parte dell'esercizio dell'attività commerciale, poiché è necessario per rendere possibile tale attività.
- 12 Il governo dei Paesi Bassi assume che il momento a partire dal quale si deve ritenere che l'attività economica abbia avuto inizio si colloca prima della data a partire dalla quale il bene comincia a procurare regolarmente introiti. Ciò significa che, nella presente fattispecie, colui che cede in locazione un bene immobile ha iniziato lo sfruttamento di tale bene nel momento in cui lo ha acquistato come cosa futura. Tuttavia, poiché è possibile, ma non necessario, che un investimento implichi lo sfruttamento di un bene, secondo il governo olandese si dovrebbe ritenere che sussista sfruttamento di un bene soltanto qualora l'intenzione di colui che investe risulti anche da circostanze da definirsi più obiettivamente. La dichiarazione di volontà dell'interessato dovrebbe essere confermata da altri fatti e circostanze.
- 13 Secondo la Commissione, dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva si desume che lo sfruttamento di un bene immobile ha inizio, in genere, con il primo atto preparatorio, cioè nel momento in cui viene compiuto il primo atto che può essere gravato dall'imposta a monte. I primi atti compiuti nell'ambito di attività economiche consistono nel procurarsi i mezzi per esercitare tali attività e, quindi, nell'acquisto di beni. Qualsiasi altro modo di vedere sarebbe contrario allo spirito del regime dell'IVA, poiché nel periodo intercorrente fra il pagamento dell'imposta dovuta per il primo atto e il rimborso di tale imposta si avrebbe un onere finanziario gravante sul bene; ora, col sistema dell'IVA si persegue per l'appunto lo scopo di sottrarre interamente l'operatore economico a tale onere.
- 14 La questione formulata dal giudice nazionale mira in sostanza a stabilire se l'acquisto di un diritto di credito relativo al futuro trasferimento di un diritto di proprietà su una parte di un immobile ancora da costruire, con l'intenzione di cederla a suo tempo in locazione, possa essere considerato come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.
- 15 Prima di risolvere tale questione, è opportuno ricordare brevemente, per quanto è rilevante nella fattispecie, gli elementi e le caratteristiche del sistema dell'IVA, e precisamente il suo principio informatore, il meccanismo delle detrazioni e la nozione di soggetto passivo.
- 16 Com'è stato messo in rilievo dalla Corte nella sentenza 5 maggio 1982 (causa 15/81, Schul, Racc. pag. 1409), il principio del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi, e che il sistema delle detrazioni è congegnato in

maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'imposta cui i beni e servizi sono già stati assoggettati a monte.

- 17 È in tale contesto che si colloca l'art. 4, n. 1, della direttiva, il quale definisce come soggetto passivo « chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività ». Il n. 2 aggiunge che « le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi ». Si considera in particolare attività economica « un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità ».
- 18 D'altra parte, l'art. 17 della sesta direttiva stabilisce, al n. 1, che « il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile » e, al n. 2, autorizza il soggetto passivo, nella misura in cui beni e servizi sono utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, « a dedurre dall'imposta di cui è debitore 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 ».
- 19 Dalle suddette caratteristiche si può desumere che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA.
- 20 In base a questi elementi del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, si deve esaminare il problema del se l'acquisto di un diritto di credito relativo al futuro trasferimento di un diritto di proprietà su un immobile ancora da costruire, contro pagamento rateale del prezzo d'acquisto in funzione dello stato d'avanzamento dei lavori di costruzione, debba già essere considerato come l'inizio dello sfruttamento di un bene materiale e, pertanto, come bene o servizio utilizzato ai fini di operazioni soggette ad imposta, e cioè, nella fattispecie, della locazione.
- 21 Quanto alla locazione di beni immobili, si deve ricordare che, a norma dell'art. 13, lett. B, sub b, della sesta direttiva, essa è in via di principio esente dall'IVA. Tuttavia, poiché i ricorrenti nella causa principale hanno manifestamente esercitato il loro diritto di optare per l'imposizione nel caso di locazione di beni immobili, ai sensi della lett. C dello stesso articolo, nella fattispecie la locazione del bene immobile dev'essere considerata come un'operazione soggetta ad imposta.

- 22 Per quanto riguarda la questione del momento in cui ha inizio lo sfruttamento di un bene immobile, si deve sottolineare anzitutto che le attività economiche di cui all'art. 4, n. 1, possono consistere in vari atti consecutivi, come si desume dal testo stesso del n. 2 di detto articolo, che si riferisce a « tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi ». Gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche.
- 23 In proposito, è irrilevante la distinzione tra le varie forme giuridiche che possono assumere tali atti preparatori, e in particolare tra un diritto di credito relativo al futuro trasferimento della proprietà e l'acquisto della proprietà stessa. Inoltre, il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese d'investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche. Sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività abbiano inizio soltanto nel momento in cui un bene immobile viene effettivamente sfruttato, cioè quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'art. 17, e si risolverebbe in una arbitraria distinzione tra le spese d'investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile. Anche nei casi in cui, dopo l'inizio dell'effettivo sfruttamento di un bene immobile, avesse luogo un rimborso dell'imposta pagata a monte per gli atti preparatori, il bene sarebbe gravato da un onere finanziario durante il periodo, talvolta abbastanza lungo, intercorrente fra le prime spese d'investimento e lo sfruttamento effettivo. Chiunque compia siffatti atti d'investimento strettamente legati e necessari allo sfruttamento futuro di un bene immobile deve, di conseguenza, essere considerato come soggetto passivo ai sensi dell'art. 4.
- 24 Per quanto riguarda la questione del se l'art. 4 debba essere interpretato nel senso che la dichiarata intenzione di cedere in locazione un bene futuro è sufficiente per ritenere che il bene acquistato è destinato ad essere utilizzato per una operazione imponibile e che, perciò, la persona che effettua un investimento del genere dev'essere considerata, su tale base, come soggetto passivo, si deve anzitutto rilevare che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione e, in particolare, ch'egli ha la qualità di soggetto passivo. Perciò, l'art. 4 non osta a che l'amministrazione fiscale esiga che l'intenzione dichiarata venga confermata da elementi oggettivi, come la specifica idoneità dei locali progettati ad una utilizzazione commerciale.

- 25 La questione sottoposta alla Corte dev'essere quindi risolta dichiarando che l'acquisto di un diritto di credito relativo al futuro trasferimento di un diritto di proprietà su una parte di un immobile ancora da costruire, con l'intenzione di cederla a suo tempo in locazione, può essere considerato come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, e precisando che questa norma non osta a che l'amministrazione fiscale esiga che l'intenzione dichiarata venga confermata da elementi oggettivi, come la specifica idoneità dei locali progettati ad una utilizzazione commerciale.

### Sulle spese

- 26 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (seconda sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dallo Hoge Raad der Nederlanden con provvedimento 30 novembre 1983, dichiara:

**L'acquisto di un diritto di credito relativo al futuro trasferimento di un diritto di proprietà su una parte di un immobile ancora da costruire, con l'intenzione di cederla a suo tempo in locazione, può essere considerato come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. Questa norma non osta a che l'amministrazione fiscale esiga che l'intenzione dichiarata venga confermata da elementi oggettivi, come la specifica idoneità dei locali progettati ad una utilizzazione commerciale.**

Due

Pescatore

Bahlmann

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 14 febbraio 1985.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente della seconda sezione

O. Due