

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

9 settembre 2004 *

Nel procedimento C-269/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE,

dalla Cour d'appel (Lussemburgo) con decisione 18 giugno 2003, pervenuta in cancelleria il 20 giugno 2003, nella causa

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Stato lussemburghese

contro

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente della Prima Sezione, dai sigg. A. Rosas e S. von Bahr (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. L. A. Geelhoed

cancelliere: sig.ra Múgica Arzamendi, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento,

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l'administration de l'enregistrement et des domaines ed il governo lussemburghese, dal sig. F. Kremer, avocat;
- per la Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, dal sig. P. Kinsch, avocat;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e G. Berscheid, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 marzo 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra, da una parte, l'administration de l'enregistrement et des domaines (Ufficio del registro e del demanio; in prosieguo: l'«Amministrazione») e lo Stato lussemburghese e, dall'altra, la società Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (in prosieguo: la «VOK»), società a responsabilità limitata con sede in Lussemburgo (Lussemburgo), controversia vertente sull'importo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dedotta dalla VOK in occasione della locazione di un bene immobile.

Normativa comunitaria

- 3 L'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«B. Altre esenzioni

Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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

(...)

C. Opzioni

Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) affitto e locazione di beni immobili;

(...)

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

Normativa nazionale

- 4 L'art. 44, n. 1, lett. g), della legge 12 febbraio 1979, relativa all'imposta sul valore aggiunto (*Memorial A 1979*, pag. 451), come modificata, così recita:

«Sono esentati dall'imposta sul valore aggiunto, entro i limiti e le condizioni da stabilire con regolamento granducale:

(...)

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

- 5 L'art. 45 di tale legge prevede la possibilità di rinunciare a tale esenzione fatto salvo il rispetto delle disposizioni del suo regolamento d'applicazione.

- 6 Il regolamento granducale 7 marzo 1980, recante limiti e condizioni per l'esercizio del diritto di opzione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni immobiliari (*Memorial A 1980*, pag. 242; in prosieguo: il «regolamento granducale»), è stato adottato in applicazione della legge 12 febbraio 1979. Ai sensi del suo art. 1, i soggetti passivi possono «optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle seguenti operazioni immobiliari:

(...)

b) chiunque, in forza di un contratto scritto e consensualmente, affitti o dia in locazione beni immobili ad un soggetto passivo».

7 L'art. 3, primo comma, del regolamento granducale così dispone:

«Il diritto di opzione può essere esercitato solo per l'immobile utilizzato interamente o, in caso di uso misto, per la parte preponderante (...) dal conduttore per l'esercizio di attività che lo autorizzano a dedurre l'imposta versata a monte».

8 L'art. 5 del regolamento granducale stabilisce quanto segue:

«Chiunque eserciti il diritto di opzione deve presentare una dichiarazione scritta di opzione all'Amministrazione per approvazione.

In caso di cessione a titolo oneroso, l'approvazione dev'essere ottenuta prima della stipulazione dell'atto pubblico. L'Amministrazione deciderà sulla dichiarazione d'opzione entro un mese dalla sua presentazione.

In caso di locazione, l'applicazione dell'imposta è autorizzata a partire dal primo giorno del mese seguente quello nel corso del quale la dichiarazione di opzione è stata approvata. La decisione amministrativa deve essere adottata entro un mese dal ricevimento di tale dichiarazione».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 9 La VOK ha fatto costruire a Lussemburgo un immobile per uffici che ha dato in locazione ad uno studio di revisori contabili a partire dal 1° gennaio 1993, data in cui l'immobile è stato ultimato. Sin dall'inizio della locazione, la VOK ha inviato allo studio fatture mensili in cui figurava l'IVA.
- 10 La VOK ha esercitato il diritto d'optare per l'IVA presentando, il 29 giugno 1993, per l'approvazione, una dichiarazione d'opzione all'Amministrazione. L'approvazione le è stata concessa il 30 giugno 1993 con effetto a decorrere dal 1° luglio 1993.
- 11 La VOK ha presentato le dichiarazioni dell'IVA deducendo integralmente l'IVA versata per i lavori di costruzione.
- 12 In forza dell'art. 5 del regolamento granducale, l'Amministrazione ha tuttavia respinto la deduzione del 50 % dell'IVA versata a monte perché la locazione, per i sei mesi dal gennaio al giugno 1993, era esente da IVA in quanto non coperta dall'approvazione. Conseguentemente, essa ha emesso taluni bollettini recanti rettifica d'ufficio delle dichiarazioni IVA.
- 13 La VOK ha presentato un reclamo al direttore dell'Amministrazione.
- 14 Quest'ultimo ha adottato una decisione nel gennaio 1998, in base alla quale, nel febbraio successivo, sono stati emessi nuovi bollettini recanti rettifica. Egli ha ritenuto, in primo luogo, che il 1° gennaio 1993 costituisse l'inizio dell'utilizzo

dell'immobile. Poiché l'opzione produceva i suoi effetti solo a decorrere dal 1° luglio 1993, la locazione dell'immobile non era assoggettata a IVA per metà del 1993 e l'IVA versata a monte poteva essere dedotta solo nella misura del 50 %, il che giustificava la rettifica della dichiarazione del 1993. Egli ha considerato, in secondo luogo, che l'esercizio dell'opzione doveva dar luogo ad una seconda rettifica nel 1994, cioè che 9/10 dell'IVA non deducibile nel 1993 dovevano essere oggetto di una rettifica a favore della VOK. In definitiva, il 5 % dell'IVA versata a monte restava non deducibile, quindi a carico della VOK.

- 15 Nel marzo 1998 la VOK ha proposto ricorso avverso la decisione del direttore dell'Amministrazione. Con sentenza 7 novembre 2001, il Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunale di Lussemburgo) ha accolto la domanda della VOK respingendo l'applicazione dell'art. 5 del regolamento granducale e accogliendo la tesi secondo cui essa aveva esercitato un'attività soggetta ad IVA per tutto il 1993.
- 16 L'Amministrazione e lo Stato lussemburghese hanno proposto appello contro tale sentenza il 14 marzo 2002.
- 17 Nutrendo dubbi sulla legittimità di una procedura di approvazione come quella prevista dalla normativa lussemburghese riguardo alle disposizioni dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva in tema di affitto e di locazione di beni immobili, considerate alla luce del principio del diritto a deduzione, la Cour d'appel de Luxembourg, con sentenza 18 giugno 2003, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13 [parte C, primo comma, lett. a)] della sesta direttiva (...) consenta a uno Stato membro che si è avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e di locazione di beni immobili di subordinare l'integrale deduzione dell'IVA versata a monte a un'approvazione previa non retroattiva da parte dell'amministrazione fiscale».

Sulla questione pregiudiziale

- 18 La VOK e la Commissione sostengono che le disposizioni dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva, relative all'affitto e alla locazione di beni immobili, non possono essere interpretate nel senso che permettono agli Stati membri di adottare una normativa, come quella in questione nella causa principale, che prevede una procedura di approvazione previa la quale, in certi casi, può determinare l'impossibilità di dedurre integralmente l'IVA versata a monte.
- 19 Al riguardo, occorre ricordare che il diritto alla deduzione è un principio fondamentale del sistema dell'IVA. Occorre verificare se una procedura d'approvazione come quella adottata dal Granducato di Lussemburgo costituisca una scorretta attuazione del diritto di optare per l'imposizione previsto dalle disposizioni di cui all'art. 13, parte C, della sesta direttiva, in quanto tale procedura violerebbe il detto principio.
- 20 Da tali disposizioni si evince che l'imposizione delle operazioni di affitto e locazione è una facoltà che il legislatore ha concesso agli Stati membri in deroga alla norma generale stabilita dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, ai sensi della quale le operazioni di affitto e locazione sono, in linea di principio, esenti. Pertanto, in tale contesto, il diritto a deduzione non si esercita automaticamente, ma solo se gli Stati membri si sono avvalsi della facoltà prevista dall'art 13, parte C, della sesta direttiva e a condizione che i soggetti passivi esercitino il diritto di opzione loro concesso.
- 21 Come la Corte ha già dichiarato, gli Stati membri possono, in forza di questa facoltà, dare ai beneficiari delle esenzioni previste dalla sesta direttiva la possibilità di rinunciare all'esenzione, o in tutti i casi o entro certi limiti, o ancora secondo determinate modalità. Ne deriva che gli Stati membri dispongono di un ampio

potere discrezionale nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13, parti B e C, della sesta direttiva (v. sentenza 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex, Racc. pag. I-8153, punti 16 e 17).

- 22 Il Granducato di Lussemburgo, nell'esercizio della facoltà prevista dall'art. 13, parte C, secondo comma, della sesta direttiva, ha limitato il diritto d'opzione ai casi in cui il conduttore è egli stesso un soggetto passivo titolare del diritto a deduzione ed ha subordinato l'esercizio di tale opzione ad una procedura di approvazione previa.
- 23 Occorre considerare che tale procedura di approvazione, come risulta dalle conclusioni dell'avvocato generale, costituisce una modalità d'esercizio del diritto di opzione ai sensi dell'art. 13, parte C, secondo comma, della sesta direttiva.
- 24 È necessario verificare se tale modalità consenta di dare attuazione al diritto di opzione senza ledere indebitamente il diritto a deduzione.
- 25 Secondo lo Stato lussemburghese e l'Amministrazione, la procedura d'approvazione è necessaria per consentire all'Amministrazione di accertare la sussistenza dei requisiti di legge relativi in particolare alla qualità di soggetto passivo del conduttore. Questi due appellanti nella causa principale precisano che tale procedura contribuisce alla certezza del diritto in quanto consente al proprietario-locatore di essere informato il più presto possibile dell'eventuale impossibilità di assoggettare una locazione immobiliare all'IVA. Essi aggiungono che la detta procedura è diretta, in particolare, a impedire i casi di frode o di abuso e non mira affatto a limitare il diritto a deduzione.

- 26 Al riguardo, occorre riconoscere, in primo luogo, che quando uno Stato membro subordina il diritto di optare per l'imposizione a determinati requisiti di legge, una procedura di approvazione previa consente di verificare la sussistenza di tali requisiti.
- 27 In secondo luogo, va rilevato che nella fattispecie della causa principale è pacifico che sarebbe bastato che l'interessata, la VOK, avesse presentato la sua dichiarazione d'opzione prima dell'inizio della locazione, vale a dire entro il dicembre 1992, per ottenere l'approvazione nel corso del detto mese e poter esercitare integralmente il suo diritto a deduzione sin dall'inizio della locazione, il 1° gennaio 1993.
- 28 Risulta quindi che siffatta procedura d'approvazione non è volta a ledere il diritto a deduzione, bensì consente, al contrario, il pieno esercizio di tale diritto, a patto che siano rispettate determinate condizioni, quali, segnatamente, la presentazione di una dichiarazione d'opzione e l'ottenimento dell'approvazione entro certi termini.
- 29 L'irretroattività della procedura d'approvazione non la rende sproporzionata, anzi può essere considerata idonea a indurre i locatori a presentare la dichiarazione d'opzione in anticipo. Non si può infatti escludere che una procedura d'approvazione retroattiva possa produrre l'effetto contrario, spingendo i locatori a presentare tardi la loro dichiarazione d'opzione e che essa sia quindi meno adeguata ad assicurare il corretto esercizio del diritto d'opzione ed a conseguire l'obiettivo della certezza del diritto menzionato al punto 25 di questa sentenza.
- 30 Pertanto, la questione sottoposta va risolta nel senso che le disposizioni dell'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), e secondo comma, della sesta direttiva non ostano a che uno Stato membro che si è avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni di affitto e di locazione

di beni immobili adottati una normativa che subordina l'integrale deduzione dell'IVA versata a monte all'ottenimento di un'approvazione previa, non retroattiva, da parte dell'amministrazione tributaria.

Sulle spese

- 31 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **Le disposizioni dell'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non ostano a che uno Stato membro che si è avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni di affitto e di locazione di beni immobili adottati una normativa che subordina l'integrale deduzione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte all'ottenimento di un'approvazione previa, non retroattiva, da parte dell'amministrazione fiscale.**

Firme