

affari, la concessione di un diritto di superficie su un bene immobile da parte del proprietario di detto bene ad un terzo, che ottiene così la facoltà di usare il bene immobile durante un periodo determinato e contro corrispettivo. Tale operazione comporta infatti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, ai sensi dell' ultima frase della predetta norma.

2. Ai sensi dell' art. 5, n. 1, della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari, la "cessione di un bene" consiste nel trasferimento della facoltà di disporre di un bene materiale come proprietario. Se uno Stato membro si è avvalso della possibilità, offerta dal n. 3, lett. b), dello stesso articolo, di considerare come beni materiali i diritti reali che conferiscono ai loro titolari un potere d' uso sui beni immobili, la nozione di trasferimento che viene impiegata al n. 1 di detto articolo va interpretata nel senso che include del pari la costituzione di un siffatto diritto reale.

3. Conformemente alla finalità della sesta direttiva 77/388/CEE, che mira tra l' altro a fondare il sistema comune di imposta sul valore aggiunto su una definizione uniforme dei "soggetti passivi", la sfera d' applicazione dell' art. 4 della direttiva, concernente i "soggetti passivi", non può essere modificata dalla circostanza che uno Stato membro abbia fatto o meno uso della facoltà di equiparare la costituzione di un diritto di superficie alla cessione di un bene contemplata dall' art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva.

Parti

Nel procedimento C-186/89,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte a norma dell' art. 177 del Trattato dallo Hoge Raad der Nederlanden (Terza Sezione), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

W.M. van Tiem

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull' interpretazione degli artt. 4, n. 2, e 5, n. 3, 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 d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, F. Grévisse e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: W. Van Gerven

cancelliere: J.A. Pompe, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte e presentate:

- per il governo olandese, dal sig. J.J. Heinemann, segretario generale facente funzione presso il ministero degli Affari esteri,

- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra J.A. Gensmantel, Treasury Solicitor,

- per la Commissione, dai sigg. D. Calleja e B.J. Drijber, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali presentate all'udienza del 28 giugno 1990 dal governo olandese, rappresentato dal sig. T. Heukels, in qualità di agente, e dalla Commissione,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 25 settembre 1990,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 24 maggio 1989, giunta alla Corte il 29 maggio successivo, lo Hoge Raad der Nederlanden ha posto, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 4, n. 2, e 5, n. 3, 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 d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la "sesta direttiva").

2 Dette questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra il sig. van Tiem e lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato per le Finanze olandese), in seguito ad una rettifica dell'imposta sulla cifra d'affari.

3 Emerge dal fascicolo che il sig. van Tiem ha acquistato, il 29 settembre 1980, a titolo privato, un terreno edificabile. Per questo acquisto gli veniva richiesto l'importo di 10 677,97 HFL a titolo di imposta sulla cifra d'affari.

4 Alla stessa data, il sig. van Tiem concedeva alla società Tiem' s Electro Technisch Installatiebureau BV un diritto di superficie sullo stesso terreno per la durata di diciotto anni, contro pagamento di un canone annuo di 3 000 HFL (comprendente l'imposta sulla cifra d'affari). A norma degli artt. 758, 759 e 765 del codice civile olandese "il diritto di superficie è un diritto reale che consente al titolare di fare e mantenere edifici, opere e piantagioni su un fondo appartenente a terzi".

5 Il 20 ottobre 1980, il sig. van Tiem chiedeva all'autorità fiscale nazionale di essere assoggettato all'imposta sulla cifra d'affari a decorrere dal 29 settembre 1980 data la concessione del diritto di superficie, senza fruire di alcun esonero.

6 Il 18 dicembre 1980, l'amministrazione fiscale accoglieva la richiesta, ritenendo che si riferisse alla locazione del bene immobile in questione.

7 Nella dichiarazione compilata per il versamento dell'imposta sulla cifra d'affari per il primo trimestre del 1981, il sig. van Tiem detraeva l'importo dell'imposta sulla cifra d'affari che aveva sborsato al momento dell'acquisto del terreno.

8 L' amministrazione fiscale olandese non teneva conto di questa detrazione e rettificava l' ammontare dell' imposta sulla cifra d' affari di un importo pari a 10 678 HFL, vale a dire alla somma pagata dal sig. van Tiem all' acquisto del terreno.

9 Investito della controversia, il Gerechtshof d' Arnhem confermava la rettifica, ritenendo che il sig. van Tiem non aveva agito come imprenditore ai sensi dell' art. 7 della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge olandese relativa all' imposta sulla cifra d' affari) allorché aveva concesso il diritto di superficie, sicché non poteva compensare in tal sede l' imposta sulla cifra d' affari versata al momento dell' acquisto del terreno.

10 La sentenza del Gerechtshof è stata impugnata in cassazione dinanzi allo Hoge Raad da parte del sig. van Tiem. Quest' ultimo ha sostenuto che la concessione del diritto di superficie andava considerata, ai sensi dell' art. 7, n. 2, lett. b), della Wet op de omzetbelasting, come sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, sicché sotto questo aspetto egli andava considerato come imprenditore ed aveva diritto a procedere ad una compensazione dell' imposta.

11 Nella sentenza di rinvio dinanzi alla Corte, lo Hoge Raad fa osservare, da un lato, che l' espressione "operazione che comporta lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale", contenuta nella normativa olandese, è tratta dall' art. 4, n. 2, della sesta direttiva e, d' altro canto, che il legislatore olandese si è avvalso della facoltà, contemplata all' art. 5, n. 3, della sesta direttiva, di considerare beni materiali i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d' uso sui beni immobili, considerando all' art. 3, n. 2, della Wet op de omzetbelasting la costituzione di un diritto reale su un bene immobile come cessione di un bene.

12 Così stando le cose lo Hoge Raad ha deciso di sospendere la pronuncia finché la Corte non abbia risolto in via pregiudiziale le seguenti questioni:

"1) Se l' art. 4, n. 2, ultima frase, della sesta direttiva vada interpretato nel senso che la cessione ad un terzo da parte del proprietario di un bene immobile del bene stesso, durante un certo periodo di tempo ed in cambio di un compenso da corrispondere periodicamente, mediante la costituzione a favore del terzo, per questo periodo ed in cambio di tale compenso, di un diritto reale relativo all' uso, come il diritto di superficie, sul bene immobile, costituisca sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, presupposti entrambi contemplati dalla direttiva.

2) Qualora uno Stato membro abbia fatto uso della possibilità concessa all' art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, di considerare beni materiali i diritti reali relativi all' uso di beni immobili, menzionati in questa disposizione, se il n. 1 di questo articolo vada interpretato nel senso che l' espressione trasferimento ivi utilizzata includa anche la costituzione di un tale diritto.

3) Se la soluzione della prima questione sia diversa qualora e nella misura in cui si dia una soluzione positiva alla seconda".

13 Per una più ampia esposizione degli antefatti e dello sfondo giuridico della controversia principale, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d' udienza. Gli elementi del fascicolo sono riportati in prosieguo solo in quanto necessari per comprendere il ragionamento della Corte.

Sulla prima questione

14 Con la prima questione, il giudice nazionale domanda in sostanza se la concessione di un diritto di superficie su un bene immobile da parte del proprietario di detto bene ad un terzo che acquista così la facoltà di usare contro compenso del bene immobile durante un periodo

determinato vada considerata attività economica definita all' art. 4, n. 2, della sesta direttiva.

15 A norma dell' art. 4, n. 2, le attività economiche comprendono "tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi". Ai sensi dell' ultima frase dello stesso articolo "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".

16 Per risolvere la questione si deve quindi accertare se la concessione di un diritto di superficie su un bene immobile possa considerarsi come "sfruttamento" del bene ai sensi della disposizione summenzionata.

17 A questo proposito è opportuno sottolineare in primo luogo che l' art. 4 della sesta direttiva prevede per l' imposta sul valore aggiunto una sfera di applicazione molto ampia che comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione dei servizi (v. sentenze della Corte 26 marzo 1987, Commissione / Paesi Bassi, punto 7 della motivazione, causa 235/85, Racc. pag. 1487, e 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, punto 10 della motivazione, causa 348/87, Racc. pag. 1737).

18 E' opportuno precisare in secondo luogo che la nozione di "sfruttamento" si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio della neutralità del sistema comune d' imposta sul valore aggiunto, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile.

19 Di conseguenza, si deve rilevare che il fatto che il proprietario di un bene immobile conceda a terzi un diritto di superficie su detto bene va considerato come sfruttamento del bene se detta concessione è stipulata, contro corrispettivo, per un periodo determinato. Detta condizione deve considerarsi soddisfatta allorché, come nell' ipotesi contemplata nella causa principale, il diritto di superficie viene concesso per una durata di diciotto anni contro pagamento di un canone annuo.

20 Di conseguenza, si deve risolvere la prima questione dichiarando che la concessione di un diritto di superficie su un bene immobile da parte del proprietario di detto bene ad un terzo, che ottiene così la facoltà di usare il bene immobile durante un periodo determinato e contro corrispettivo, deve considerarsi attività economica che implica lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità ai sensi dell' art. 4, n. 2, ultima frase, della sesta direttiva.

Sulla seconda questione

21 La seconda questione sollevata dallo Hoge Raad mira ad accertare se, allorché uno Stato membro si è avvalso della possibilità offerta dall' art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva di considerare come beni materiali i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d' uso sui beni immobili, la nozione di trasferimento che viene usata nel n. 1 dello stesso articolo includa del pari la costituzione di un diritto reale di uso.

22 Si deve ricordare che l' art. 5, n. 1, della sesta direttiva fornisce la definizione di una delle operazioni imponibili, vale a dire la cessione di un bene. Questa consiste nel "trasferimento della facoltà di disporre di un bene materiale come proprietario". Il n. 3 dello stesso articolo prevede che gli Stati membri possono considerare beni materiali ai sensi del n. 1 i "diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d' uso sui beni immobili".

23 La facoltà che viene così lasciata agli Stati membri consente di considerare la costituzione di un diritto di uso su un immobile come trasferimento ai sensi dell' art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

24 Si deve quindi risolvere la seconda questione dichiarando che, se uno Stato membro si è avvalso della possibilità offerta dall' art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva di considerare come

beni materiali i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d' uso sui beni immobili, la nozione di trasferimento che viene impiegata al n. 1 di detto articolo va interpretata nel senso che include del pari la costituzione di un siffatto diritto reale.

Sulla terza questione

25 Conformemente alla finalità della sesta direttiva, che mira tra l' altro a fondare il sistema comune di IVA su una definizione uniforme dei "soggetti passivi", detta qualità dev' essere valutata esclusivamente in base ai criteri enunciati nell' art. 4 della sesta direttiva.

26 Ne consegue che la sfera di applicazione dell' art. 4 della sesta direttiva non può essere modificata dalla circostanza che uno Stato membro abbia fatto o meno uso della facoltà di equiparare la costituzione di un diritto di superficie alla cessione di un bene contemplata dall' art. 5, n. 3, della sesta direttiva.

27 Di conseguenza si deve risolvere la terza questione dichiarando che la soluzione della prima questione non cambia in funzione della soluzione fornita alla seconda questione.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

28 Le spese sostenute dai governi del Regno dei Paesi Bassi e del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee che hanno presentato osservazioni alla Corte non sono ripetibili. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del merito cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Terza Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden, con sentenza 24 maggio 1989, dichiara:

1) La concessione di un diritto di superficie su un bene immobile da parte del proprietario di detto bene ad un terzo, che ottiene così la facoltà di usare il bene immobile durante un periodo determinato e contro corrispettivo, deve considerarsi attività economica che implica lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità ai sensi dell' art. 4, n. 2, ultima frase, della sesta direttiva.

2) Se uno Stato membro si è avvalso della possibilità offerta dall' art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva di considerare come beni materiali i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d' uso sui beni immobili, la nozione di trasferimento che viene impiegata al n. 1 di detto articolo va interpretata nel senso che include del pari la costituzione di un siffatto diritto reale.

3) La soluzione della prima questione non cambia in funzione della soluzione fornita alla seconda questione.