

Arrêt de la Cour

Cause riunite C-487/01 e C-7/02

Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs

contro

Staatssecretaris van Financiën

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Art. 17 della sesta direttiva 77/388/CEE — Deduzione dell'imposta versata a monte — Modifica della legislazione nazionale che sopprime la possibilità di optare per l'imposizione della locazione di beni immobili — Rettifica delle deduzioni — Applicazione ai contratti in corso»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Deduzione dell'imposta versata a monte — Deduzioni effettuate, in forza di un diritto di opzione accordato dallo Stato membro interessato, su beni d'investimento immobiliare dati in locazione — Revoca del diritto di opzione e reintroduzione dell'esenzione, comportante la rettifica delle deduzioni inizialmente operate — Ammissibilità — Presupposti — Presa in considerazione del legittimo affidamento dei soggetti passivi*

(Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 13, sub B e C, 17 et 20)

2. *Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Operazioni imponibili — Destinazione di un bene ai bisogni dell'impresa — Portata — Modifica legislativa che sopprime il diritto di optare per l'imposizione di un'operazione economica in linea di principio esente — Esclusione*

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 5, n. 7, lett. a)]

1. Gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, interpretati in conformità con i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, non ostano a che uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione di locazioni di immobili, che esso abbia concesso ai suoi soggetti passivi sulla base dell'art. 13, sub C, lett. a), della sesta direttiva, e reintroduca così l'esenzione di tali locazioni conformemente all'art. 13, sub B, lett. b), con la conseguenza di una rettifica delle deduzioni effettuate sui beni di investimento immobiliare oggetto della locazione, in conformità con l'art. 20 della detta direttiva.

In una siffatta ipotesi, spetta allo Stato membro interessato tener conto del legittimo affidamento dei soggetti passivi nella scelta delle modalità di applicazione della modifica legislativa. La soppressione del contesto normativo del quale un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto ha beneficiato pagando meno imposte, senza che per questo vi sia una pratica abusiva, non può tuttavia, di per sé, violare un legittimo affidamento fondato sul diritto comunitario.

(v. punti 48, 82, dispositivo 1)

2. Una modifica legislativa con la quale uno Stato membro sopprime il diritto di optare per l'imposizione di locazioni immobiliari, che implica un pagamento di somme corrispondenti a deduzioni inizialmente operate, non corrisponde all'ipotesi descritta all'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Tale disposizione prevede infatti la destinazione di un bene, da parte del soggetto passivo, ai bisogni della sua impresa e non una modifica legislativa che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di un'operazione economica in linea di principio esente.

(v. punti 92, 95, dispositivo 2)

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
29 aprile 2004(1)

«Imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto – Art.17 della sesta direttiva 77/388/CEE – Deduzione dell'imposta versata a monte – Modifica della legislazione nazionale che sopprime la possibilità di optare per l'imposizione della locazione di beni immobili – Rettifica delle deduzioni – Applicazione ai contratti in corso»

Nei procedimenti riuniti C-487/01 e C-7/02, aventi ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), nella causa dinanzi ad esso pendente tra **Gemeente Leusden (C-487/01), Holin Groep BV cs (C-7/02)**

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 5, n. 7, lett. a), 17 e 20, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE, 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), nonché dei principi generali del diritto comunitario,

LA CORTE (Quinta Sezione),,

composta dal sig. P. Jann, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. A. Rosas (relatore) e S. von Bahr, giudici,
avvocato generale: sig. A. Tizzano
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale
viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Gemeente Leusden, dai sigg. R Brouwer e H.P. Bodt, Belastingadviseurs;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e P. Boussaroque, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra P. Ormond, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra P. Whipple, barrister (C-7/02);
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. H.M.H. Speyart, in qualità di agente, sentite le osservazioni orali della Gemeente Leusden, rappresentata dai sigg. R. Brouwer e H.P.

Bodt, della Holin Groep BV cs, rappresentata dal sig. R.M. Vermeulen, advocaat, del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dalla sig.ra S. Terstal, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata da sig. H.M.H. Speyart, in qualità di agenti, all'udienza del 9 gennaio 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 giugno 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenze del 14 dicembre 2001 (causa C-487/01) e 21 dicembre 2001 (causa C?7/02), pervenute alla Corte rispettivamente il 17 dicembre 2001 e l'11 gennaio 2002, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sottoposto, ai sensi dell'art. 234 CE, in ciascuna causa due questioni pregiudiziali aventi ad oggetto l'interpretazione degli artt. 17 e 20, n. 2, 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»), nonché dei principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto (causa C?487/01) e degli artt. 5, n. 7, lett. a), e 17 della sesta direttiva, nonché dei principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto (causa C?7/02).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito delle controversie tra, rispettivamente, la Gemeente Leusden (comune di Leusden) (causa C?487/01) e la Holin Groep BV cs (in prosieguo: la «Holin Groep»), (causa C?7/02) e lo Staatssecretaris van Financiën (Sottosegretario di Stato alle finanze), aventi ad oggetto il pagamento di somme corrispondenti a importi dedotti in quanto imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta su beni o servizi forniti per il rimaneggiamento di immobili dati in locazione, pagamento richiesto a seguito di una modifica legislativa che sopprime il diritto di optare per l'imposizione della locazione d'immobili.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette all'IVA.

4 Si considera «cessione di bene» ai sensi dell'art. 5, n. 1, della stessa direttiva il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

5 L'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva è formulato come segue:

«Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione a titolo oneroso:

a)l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nel quadro di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla deduzione completa dell'imposta sul valore aggiunto».

6 L'art. 11, A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva prevede:

«La base imponibile è costituita:

(...)

b)per le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafi 6 e 7, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni».

7 L'art. 13, B e C, della sesta direttiva dispone:

«BAltre 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 (...)

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

(...)

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».

8 L'art. 17 della sesta direttiva sancisce quanto segue:

«Origine e portata del diritto a deduzione

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;

(...))».

9 L'art. 20 della sesta direttiva così recita:

«Rettifica delle deduzioni

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 deduzioni, 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 immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 anni.

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

(...)

4. Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

- definire il concetto di beni d'investimento;
- indicare l'ammontare di imposta che deve essere presa in considerazione per la rettifica;
- adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;
- consentire semplificazioni amministrative.

(...).

6. Qualora un soggetto passivo passi da un regime normale di imposizione ad un regime particolare o inversamente, gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato».

10 In forza dell'art. 1, n. 4, della direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/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), l'art. 20, n. 2, ultimo comma della sesta direttiva è stato sostituito dal testo seguente:

«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».

11 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva 95/7, tale disposizione doveva essere trasposta al più tardi entro il 1° gennaio 1996.

La normativa nazionale

12 La Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari; in prosieguo: la «Wet OB 1968»), prevedeva, al suo art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, il principio dell'esenzione della locazione dei beni immobili e la possibilità, per le parti di un contratto di locazione, di optare per l'imposizione delle locazioni.

13 Tale disposizione è stata modificata dalla Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (legge recante modifica della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari, della legge sull'imposta sugli affari legali e alcune altre leggi sulle imposte in relazione alla lotta contro l'abusivismo immobiliare) del 18 dicembre 1995 (Staatsblad 1995, n. 659; in prosieguo: la «legge di modifica»). Tale legge riserva la possibilità di opzione ai «soggetti che utilizzano gli immobili concessi in locazione per fini per i quali sussiste un diritto totale o sufficientemente totale alla deduzione dell'imposta».

14 La legge di modifica è entrata in vigore il 29 dicembre 1995. Essa prevede tuttavia che il diritto di opzione è soppresso con decorrenza dalle ore 18.00 del 31 marzo 1995, data e ora in cui il contenuto della futura legge è stato pubblicato mediante un comunicato stampa.

15 Per i contratti conclusi prima del 31 marzo 1995, la legge di modifica mantiene l'esclusione dell'esenzione sino al 29 dicembre 1995, di fatto fino al 1° gennaio 1996.

16 Per quanto riguarda gli anni successivi, l'art. 5, n. 9, della legge di modifica, che prevede un regime transitorio, è formulato come segue:

«In deroga su tale punto ai nn. 1 e 5, l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della Wet OB 1968, nella sua ultima versione anteriore all'entrata in vigore di tale legge, resta applicabile fino all'inizio del decimo esercizio finanziario successivo all'esercizio finanziario in cui il locatore ha occupato l'immobile, a condizione che:

a. la locazione si realizzi sulla base di un contratto scritto sussistente in data 31 marzo [1995] alle ore 18;

b. il locatario abbia occupato il bene immobile prima dell'aprile 1996;

c. il prezzo di locazione annuale sia almeno pari ad una percentuale dei costi di realizzazione del bene immobile, da definirsi con circolare ministeriale; e

d. il contratto scritto sia notificato all'ispettore entro le quattro settimane successive all'entrata in vigore di tale legge».

17 Con circolare ministeriale 22 dicembre 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, pag. 250) la percentuale dei costi di realizzazione del bene immobile di cui all'art. 5, n. 9, lett. c), della legge di modifica, è stata fissata al 7%, aumentato dello 0,15% per ciascun anno trascorso dal momento del primo utilizzo dell'immobile.

La controversia nella causa principale e le questioni pregiudiziali

Causa C?487/01

18 La Gemeente Leusden dà terreni sportivi in locazione a diverse associazioni sportive.

19 Negli anni 1990 e 1991 esso ha trasformato un campo con prato erboso naturale in un campo con erba artificiale con una spesa di NLG 443 000, maggiorata dell'IVA di NLG 79 800. A partire dal 1° gennaio 1992 tale campo veniva dato in locazione al Mixed Hockey Club Leusden.

20 Tale club di hockey non ha alcun diritto alla deduzione dell'IVA. Le parti al contratto di locazione avevano tuttavia optato per l'imposizione della locazione, il che, tenuto conto del legame esistente tra l'imposta e il diritto a deduzione, consentiva alla Gemeente Leusden di dedurre l'IVA pagata a monte sui costi di rimaneggiamento del campo.

21 E' pacifico che la Gemeente Leusden non poteva beneficiare delle disposizioni transitorie della legge di modifica, in particolare a causa del fatto che l'affitto versato dal club di hockey non raggiungeva la percentuale minima prevista da tali disposizioni.

22 A seguito dell'entrata in vigore della legge di modifica è stata imposta alla Gemeente Leusden una rettifica dell'IVA per il periodo dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 1998 per l'importo di NLG 15 960. Su opposizione dell'interessato l'ispettore dei tributi ha confermato la decisione di rettifica.

23 La Gemeente Leusden ha presentato dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam (Paesi Bassi) un ricorso che è stato respinto con sentenza 5 giugno 2000. Esso ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

24 Esaminando un motivo relativo alla violazione del diritto europeo, lo Hoge Raad ha rammentato che, nella sua sentenza 3 dicembre 1998, Belgocodex, causa C?381/97 (Racc. pag. I?8153), la Corte ha deciso che uno Stato membro che ha fatto uso della possibilità prevista all'art. 13, C, della sesta direttiva ed ha così concesso ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni di immobili può sopprimere, con una legge posteriore, tale diritto di opzione e reintrodurre così l'esenzione. La Corte aveva lasciato al giudice del rinvio il compito di decidere se, nel caso di specie, i principi generali del diritto comunitario della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fossero stati rispettati dal legislatore nazionale.

25 Lo Hoge Raad ha parimenti rammentato che, nella sentenza 8 giugno 2000, Schloßstraße (causa C?396/98, Racc. pag. I?4279), la Corte ha interpretato l'art. 17 della sesta direttiva nel senso che «il diritto, in capo ad un soggetto passivo, di detrarre l'IVA assolta su beni o servizi che gli sono stati forniti allo scopo di realizzare determinate operazioni di locazione rimane acquisito allorché una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi, ma anteriore all'inizio delle dette operazioni, priva tale soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione di quest'ultime (...)». Secondo il punto 51 di tale sentenza detta norma non sarebbe tuttavia applicabile nel caso in cui la rettifica abbia luogo conformemente alle condizioni previste dall'art. 20 della sesta direttiva.

26 Lo Hoge Raad constata che tale giurisprudenza non consente di valutare la fondatezza della tesi sostenuta dalla Gemeente Leusden, secondo la quale la rettifica di cui all'art. 20 della sesta direttiva non può essere presa in considerazione nel caso in cui, unicamente in ragione di una modifica normativa, un utilizzo soggetto ad IVA viene modificato in un utilizzo esente senza diritto a deduzione.

27 Pertanto, con sentenza 14 dicembre 2001, lo Hoge Raad ha ritenuto necessario sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali: «~~1~~Se gli artt. 20, n. 2, e 17, della sesta direttiva, ovvero i principi generali sanciti dal diritto europeo del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostino a che, in un caso in cui non ricorra frode o abuso né variazione dell'utilizzo previsto – come indicato nei punti 50 e

51 della sentenza della Corte di giustizia nella causa *Schloßstraße* – l'IVA portata a deduzione da un soggetto passivo e da lui versata in ragione di un bene immobile ceduto gli per essere concesso in locazione (soggetta ad IVA) venga rettificata ai sensi del menzionato art. 20, n. 2, per il solo motivo che il soggetto passivo, a seguito di una modifica normativa, non ha più il diritto di rinunciare alla esenzione per la detta locazione per gli anni del periodo di rettifica che decorrono dal momento del venir meno di tale possibilità di scelta (nella specie 1° gennaio 1996).

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se la modifica normativa non si applichi solo all'imposta portata a deduzione di cui alla questione 1, ovvero anche all'imposizione (in applicazione dell'art. 13 C della sesta direttiva) della locazione menzionata nella questione 1 fintantoché non sia decorso il periodo di rettifica».

Causa C-7/02

28 La *G&S Properties BV* (in prosieguo: la «*G&S*»), una delle società appartenenti alla *Holin Groep*, ha fatto costruire nel corso degli anni 1994 e 1995 un nuovo complesso di uffici su un terreno che essa possedeva ad Amsterdam. La *Holin Groep* ha dedotto l'IVA che le è stata fatturata a tale titolo.

29 Verso la metà del 1994, la *G&S* ha avviato negoziati con la *ING Bank NV* (in prosieguo: la «*banca*») circa la locazione di una parte del complesso di uffici o la vendita del complesso alla banca. Nei negoziati, la *G&S* e la banca sono partite dall'idea che, in caso di locazione, si sarebbe optato per l'imposizione delle locazioni.

30 Un contratto di locazione è stato sottoscritto nel dicembre 1995, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 1996. Dopo tale data, la banca ha completato e ristrutturato il bene locato. Il 1° ottobre 1996 essa ha destinato il bene locato alla sua attività bancaria, esonerata dall'IVA. La *Holin Groep*, in qualità di locatore, e la banca, in qualità di conduttore, hanno presentato all'ispettore dei tributi una domanda intesa a derogare all'esenzione dall'IVA per la locazione.

31 In considerazione dell'entrata in vigore della nuova legge, tale domanda è stata respinta ed è stato inviato alla *Holin Groep* un avviso di accertamento rettificativo IVA per un importo di NLG 33 051, basato sulla norma olandese corrispondente all'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva. L'ispettore dei tributi, cui è stato presentato un reclamo, ha mantenuto la decisione iniziale per quanto riguarda l'importo dovuto in via principale.

32 La *Holin Groep* ha presentato dinanzi al *Gerechtshof te Amsterdam* un ricorso respinto con sentenza 20 gennaio 2000. Tale giudice ha ritenuto che, in data 31 marzo 1995, alle ore 18:00, non vi era ancora alcun contratto di locazione tra la *Holin Groep* e la banca e che le disposizioni transitorie della legge di modifica non si applicavano, anche se era esatto che, in tale data, la *Holin Groep* e la banca si erano già impegnate in via precontrattuale sulla locazione del bene. La *Holin Groep* ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo *Hoge Raad der Nederlanden*.

33 Per motivi analoghi a quelli sviluppati nell'ambito della causa *C-487/01*, lo *Hoge Raad der Nederlanden* ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«~~1~~Se gli artt. 5, n. 7, lett. a), e 17 della sesta direttiva o i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto si oppongano – in un caso in cui non vi sia frode o abuso né modifica dell'uso previsto, ai sensi dei punti 50 e 51 della sentenza che la Corte di giustizia ha pronunciato nella causa *Schloßstraße* – ad un'imposizione ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), in un caso in cui un soggetto passivo ha dedotto l'IVA, che ha versato per beni che gli sono stati consegnati o per prestazioni che gli sono state fornite al fine della locazione prevista di un bene immobile determinato, assoggettata all'IVA, per il solo motivo che il soggetto passivo non ha più il diritto di rinunciare all'esenzione per questa locazione in seguito ad una modifica legislativa.

2) Se un'eventuale soluzione affermativa della prima questione valga anche per il diritto a deduzione sorto nel periodo che va dall'annuncio della modifica legislativa considerata nella prima questione fino alla sua entrata in vigore; in altri termini se, qualora la prima questione richieda una soluzione affermativa, gli elementi del prezzo di costo di cui all'art.

11, A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, che sono sopravvenuti dopo il giorno di questo annuncio, possano essere assoggettati ad imposta ai sensi del menzionato art. 5, n. 7, lett. a)».

34 Con ordinanza 6 novembre 2002, il presidente della Quinta Sezione della Corte ha disposto la riunione delle cause C?487/01 e C?7/02 ai fini della fase orale e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Nella causa C?487/01

Sulla prima questione

35 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 17 e 20, n. 2, della sesta direttiva, ovvero i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostino a che l'IVA portata a deduzione da un soggetto passivo, da lui versata in ragione di un bene immobile cedutogli per essere concesso in locazione, operazione soggetta ad IVA, venga rettificata ai sensi dell'art. 20, n. 2, di tale direttiva, per il solo motivo che il soggetto passivo, a seguito di una modifica normativa, non ha più il diritto di rinunciare all'esenzione IVA per la locazione di detto bene per gli anni del periodo di rettifica non ancora trascorsi al momento del venir meno di tale opzione.

– Osservazioni presentate alla Corte

36 La Gemeente Leusden sostiene di non essere soggetta ad IVA a titolo di una rettifica in quanto la modifica legislativa costituisce una circostanza estranea alla sua volontà ai sensi del punto 43 della citata sentenza Schloßstraße. Essa fa valere di aver sempre ritenuto di poter dedurre l'IVA sull'investimento e sui costi di utilizzo. Esso ha tenuto conto di tale elemento nello stabilire il prezzo d'affitto e nel predisporre un bilancio per la compensazione dei costi.

37 Essa afferma di non soddisfare le condizioni previste dal diritto transitorio, in particolare la condizione relativa all'importo minimo della locazione. Esso rileva che tale importo, ossia il 7% dei costi, è stato determinato sulla base dell'aliquota dei prestiti ipotecari di lunga durata, quindi tenendo conto di un rendimento positivo della locazione. Secondo la Gemeente Leusden un tale regime sarebbe contrario al principio della sesta direttiva in quanto l'obiettivo di realizzare un beneficio non è requisito per la locazione di beni immobili. Nel caso di specie, l'importo della locazione sarebbe stato fissato su basi oggettive ma in modo tale che l'operazione sia per il comune neutra sul piano del bilancio, il che chiarisce che tale locazione non raggiunge l'importo minimo imposto dalle disposizioni transitorie.

38 La Gemeente Leusden indica che, secondo la giurisprudenza dello Hoge Raad, la decisione di assoggettare la locazione all'IVA non può essere revocata nel corso del contratto. Si tratta di una modifica dell'importo dell'affitto che non sarebbe stata prevista da alcuna disposizione del contratto di locazione. Si sarebbe dovuto avviare un procedimento dinanzi al giudice civile dall'esito incerto. In ogni caso, la riuscita di un tale procedimento avrebbe avuto come conseguenza che il locatario avrebbe dovuto pagare un affitto decisamente più elevato e sarebbe pertanto incorso in difficoltà finanziarie.

39 I governi olandese e francese, nonché la Commissione, ritengono invece che la Gemeente Leusden sia soggetta all'IVA in conformità con la legge olandese, la quale prevede una rettifica autorizzata all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva.

40 Il governo olandese illustra che, prima della sua modifica, la legge olandese ha dato luogo a pratiche volte ad evitare che un imprenditore esente non potesse dedurre l'IVA fatturata su beni o prestazioni. Esso menziona l'esempio di un club sportivo che, in quanto esente dal pagamento dell'IVA, non può dedurre l'IVA che gli verrebbe fatturata per l'acquisto di un terreno sportivo. Per evitare ciò, il terreno verrebbe acquistato da un terzo – nella maggior parte dei casi legato al club – che lo darebbe in locazione al club sportivo, atteso che il terzo e il club opterebbero per l'imposizione della locazione. L'IVA sul terreno sportivo potrebbe così essere integralmente dedotta dal terzo, mentre il club sportivo sarebbe soggetto al pagamento dell'IVA unicamente sull'affitto, spesso appositamente basso, in considerazione dei legami con l'acquirente. La proprietà del terreno sarebbe

eventualmente trasferita successivamente alla scadenza del periodo di rettifica di dieci anni. Proprio per rendere tali artifici meno attrattivi gli Stati membri avrebbero deciso di estendere il periodo di rettifica a venti anni con la direttiva 95/7.

41 I governi olandese e francese, nonché la Commissione, sostengono che l'art. 20 della sesta direttiva prevede parimenti le modifiche legislative. Il tenore generale di tale disposizione e, segnatamente, l'espressione «in particolare», utilizzata al suo n. 1, indicherebbero che i casi di rettifica non sono elencati a titolo limitativo. Peraltro, la previsione di una rettifica in un caso del genere sarebbe conforme allo scopo di detta disposizione. Il governo olandese rileva a tale proposito che gli Stati membri devono poter reagire rapidamente a circostanze della vita economica quali le situazioni abusive. Se la rettifica non fosse possibile, bisognerebbe attendere la fine del periodo di rettifica affinché una modifica legislativa produca effetti. Il governo olandese osserva parimenti che l'art. 20, n. 6, della sesta direttiva, il quale prevede misure transitorie qualora l'entrata in vigore di una nuova legge rischi di creare difficoltà, non avrebbe alcun senso se non si riconoscesse agli Stati membri il diritto di effettuare modifiche legislative. Infine, tale governo afferma che, se il legislatore comunitario avesse voluto escludere che circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo possano dare luogo a rettifica, esso lo avrebbe fatto espressamente.

42 Secondo il governo francese la rettifica di cui all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, e l'assimilazione, conformemente all'art. 5, nn. 6 e 7, della stessa direttiva, di talune operazioni a cessioni di beni a titolo oneroso, costituiscono due dispositivi volti a perseguire il medesimo obiettivo, ossia quello d'impedire che un soggetto passivo che ha beneficiato del diritto alla deduzione approfitti di vantaggi economicamente ingiustificati.

43 A parere di tale governo l'assenza di rettifica condurrebbe a trattare in modo diverso soggetti passivi che esercitano attività economiche identiche, il che sarebbe contrario al principio della neutralità dell'IVA. Infatti, un soggetto passivo che terminasse di effettuare operazioni soggette all'IVA e che continuasse a far rientrare in tali operazioni i beni d'investimento per i quali avrebbe beneficiato di un diritto alla deduzione totale e il cui valore non sarebbe interamente preso in considerazione si troverebbe in una situazione vantaggiosa rispetto ad una persona che effettua operazioni della stessa natura successivamente all'entrata in vigore delle nuove regole ad esse applicabili e che non può esercitare alcun diritto alla deduzione.

44 Tale governo precisa che la rettifica è complementare al dispositivo messo in atto qualora una circostanza comporti l'assoggettamento effettivo all'IVA di operazioni che erano in precedenza esenti. In tali casi, infatti, i soggetti interessati sarebbero autorizzati a rettificare il diritto a deduzione, originato in forza dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, sui beni d'investimento da loro acquisiti quando la loro attività era esente, ma che non è stato possibile esercitare in applicazione del n. 2 di tale medesimo articolo a causa dell'assenza di un legame diretto e immediato con le operazioni tassate. Tale rettifica si opererebbe mediante una deduzione complementare pari ad una parte dell'IVA su detti beni d'investimento che non è stato possibile dedurre al momento della loro acquisizione.

45 I governi olandese e francese, nonché la Commissione, sottolineano che la situazione del diritto olandese differisce da quella esaminata nella citata causa *Schloßstraße*. In quest'ultima si discuteva di una modifica legislativa che pregiudicava, con effetto retroattivo, una deduzione già accordata. Nella causa principale si tratta di regolarizzare una deduzione sulla base dell'art. 20 della sesta direttiva. Si deve evidenziare il fatto che, nel caso di specie, non si tratta di un problema di effetto retroattivo della legge olandese, bensì di una situazione in cui una modifica legislativa produce effetti su conseguenze future di situazioni che hanno avuto origine durante la vigenza di una normativa anteriore.

46 I governi olandese e francese, nonché la Commissione, sostengono che la normativa olandese è conforme all'art. 20 della sesta direttiva e che non viola i principi generali del diritto comunitario della certezza del diritto e del legittimo affidamento.

47 Il governo olandese rammenta che in linea generale il principio della certezza del diritto osta all'effetto retroattivo degli atti comunitari, tale regola può essere tuttavia derogata qualora lo scopo da raggiungere lo esiga e fatto salvo il pieno rispetto del legittimo affidamento degli interessati (sentenze 25 gennaio 1979, causa 98/78, Racke, Racc. pag. 69, punto 20, e causa 99/78, Decker, Racc. pag. 101, punto 8, nonché 21 febbraio 1991, cause riunite C?143/88 e C?92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen e Zuckerfabrik Soest, Racc. pag. I?415, punto 49). Esso precisa a tale proposito che la misura era giustificata in considerazione degli abusi constatati e che il legittimo affidamento degli imprenditori sarebbe stato preservato. Infatti, anzitutto, la modifica legislativa sarebbe stata annunciata e non sarebbe stata una sorpresa. Inoltre, il legislatore olandese avrebbe previsto un regime transitorio applicabile a numerose situazioni. Non ne avrebbero potuto beneficiare unicamente le situazioni in cui l'importo della locazione immobiliare era basso rispetto ai costi d'investimento, ossia quelle che presentano le caratteristiche di un abuso come quelli avversati dalla legge. Il governo olandese rileva infine che, come risulta dai lavori preparatori, alle parti di un contratto di locazione immobiliare era stato accordato un termine al fine di dare loro la possibilità di concertarsi sulle conseguenze che la nuova legge avrebbe comportato.

– Risposta della Corte

48 Come rammentato dal giudice del rinvio, uno Stato membro che ha esercitato la facoltà prevista dall'art. 13, C, della sesta direttiva e che ha così concesso ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni di immobili può sopprimere, con una legge posteriore, tale diritto di opzione e reintrodurre così l'esenzione (v., in tal senso, citata sentenza Belgocodex, punto 27).

49 La questione che si pone nel caso di specie è se la limitazione o la soppressione del diritto di optare per l'imposizione di talune locazioni d'immobili possa avere un effetto corrispondente sull'importo delle deduzioni operate sui beni immobili oggetto della locazione e dare luogo, a tale proposito, a rettifiche di tali deduzioni effettuate conformemente all'art. 20 della sesta direttiva.

50 L'art. 20, n. 2, terzo comma, della sesta direttiva prevede che le deduzioni relative a beni d'investimento immobiliari possono essere oggetto di rettifica per dieci anni. In forza della direttiva 95/7 tale termine è stato esteso a venti anni.

51 Si deve constatare che l'art. 20 della sesta direttiva, che elenca un determinato numero di ipotesi che danno luogo a rettifica, non prevede specificatamente l'ipotesi di una modifica legislativa. Tuttavia, esso non l'esclude.

52 Infatti, l'art. 20, n. 1, della sesta direttiva, che introduce le ipotesi descritte in tale numero, contiene la locuzione «in particolare», il che indica che le ipotesi di cui alle lett. a) e b) di tale disposizione non costituiscono un elenco tassativo.

53 Inoltre, l'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva concerne «[le modifiche de]gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni», mentre l'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, specifico per i beni d'investimento per i quali la durata della rettifica è maggiore, precisa che tale rettifica 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», prevedendo dunque l'ipotesi di una modifica del diritto a deduzione corrispondente ad una modifica del diritto di optare per l'imposizione di una operazione a valle, in linea di principio esente.

54 Nelle sue osservazioni la Gemeente Leusden fa valere, da un lato, che la modifica legislativa costituisce una circostanza estranea alla sua volontà e, dall'altro, di aver tenuto conto della possibilità di operare la deduzione nella determinazione del prezzo dell'affitto richiesto al club sportivo.

55 Il primo argomento non regge ad una lettura dell'art. 20 della sesta direttiva. Secondo il n. 1, lett. b), di tale articolo, gli Stati membri possono esigere la rettifica della deduzione realizzata inizialmente in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto. Emerge dunque da tale testo che ad un soggetto passivo può essere imposta la rettifica della deduzione in circostanze indipendenti dalla sua volontà.

56 Il secondo argomento sostenuto dalla Gemeente Leusden concerne i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto. Essa sostiene infatti di aver tenuto conto della possibilità di dedurre l'IVA sui beni d'investimento immobiliari nella determinazione dell'importo dell'affitto richiesto al club sportivo.

57 A tale proposito occorre ricordare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario. Pertanto essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie (sentenza 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA/Commissione, Racc. pag. 533), ma parimenti dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie (cite sentenze Belgocodex, punto 26, e Schloßstraße, punto 44; in tal senso, sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, Racc. pag. I-6325, punto 44).

58 Nel caso di specie si deve dunque verificare se la sesta direttiva, interpretata in conformità con tali principi, osti a che uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobile, comportando una rettifica delle deduzioni effettuate sui beni d'investimento immobiliari oggetto della locazione.

59 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, benché, in linea di massima, il principio della certezza del diritto osti a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato. Tale giurisprudenza si applica anche nel caso in cui la retroattività non sia espressamente stabilita dall'atto stesso ma risulti dal suo contenuto (sentenza 11 luglio 1991, causa C-368/89, Crispoltoni, Racc. pag. I-3695, punto 17).

60 Per quanto riguarda le normative nazionali adottate dagli Stati membri in materia d'IVA, la Corte ha in particolare deciso che la qualità di soggetto passivo, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata con effetto retroattivo, al di fuori di situazioni fraudolente o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, in quanto ciò priverebbe retroattivamente il soggetto passivo del diritto a deduzione dell'IVA versata sulle spese d'investimento da lui effettuate (v., in tal senso, sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punti 34-38).

61 La Corte ha parimenti stabilito che uno Stato membro non può, mediante una modifica legislativa sopravvenuta tra la data della fornitura dei beni o servizi al fine di realizzare determinate operazioni economiche e quella dell'inizio delle operazioni stesse, privare retroattivamente il soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione dall'IVA per tali operazioni (v., in tal senso, citata sentenza Schloßstraße, punto 43).

62 Diversamente dalle norme indicate in tali due ultime cause decise dalla Corte, la legge di modifica prevista nella causa principale non ha effetto retroattivo e dispone unicamente per il futuro, in quanto mantiene l'eccezione all'esenzione fino al 29 dicembre 1995, e finanche, secondo il giudice del rinvio, al 1° gennaio 1996. A seguito delle rettifiche effettuate conformemente all'art. 20 della sesta direttiva l'entrata in vigore della legge potrebbe pregiudicare gli interessi economici di determinati soggetti passivi vincolati da contratti di locazione in corso al momento di tale entrata in vigore.

63 A tale proposito, anche se, nelle citate sentenze Breitsohl et Schloßstraße, la Corte ha rammentato il principio secondo cui il diritto alla detrazione, una volta sorto, resta acquisito, si deve sottolineare che tale affermazione è valida solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive e con riserva di eventuali rettifiche conformemente alle condizioni di cui all'art. 20 della sesta direttiva (v. citate sentenze Schloßstraße, punto 42 e Breitsohl, punto 41). In tali due cause le questioni sottoposte alla Corte non prevedevano possibilità di rettifica ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva.

64 Emerge da tale primo esame che né il testo della sesta direttiva né la giurisprudenza della Corte ostano ad un'interpretazione dell'art. 20 della sesta direttiva secondo cui una modifica legislativa che sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobili avrebbe come corollario l'obbligo di rettificare le deduzioni effettuate su un bene d'investimento immobiliare.

65 Si deve dunque verificare se i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostino a tale interpretazione.

66 Per quanto riguarda l'affidamento che un soggetto passivo fa sulle possibilità di deduzione e che potrebbe indurlo ad accettare un affitto di un importo che tenga conto di tali possibilità, si deve rilevare che esso non si fonda su alcuna disposizione della sesta direttiva. Al contrario, l'art. 13, C, della sesta direttiva riconosce agli Stati membri la possibilità di concedere ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobili, ma parimenti di restringere la portata di tale diritto o di sopprimerlo. Poiché si tratta di una direttiva in ambito fiscale, alcune disposizioni della quale, come l'art. 13, C, lasciano ampio potere agli Stati membri, una modifica legislativa adottata in conformità con la direttiva non può essere considerata imprevedibile.

67 Peraltro, il danno subito in caso di soppressione del diritto di opzione non è causato dalla rettifica delle deduzioni. Infatti il proprietario di un immobile dato in locazione, che è tenuto, in qualità di locatore, ad effettuare lavori necessari per l'immobile locato, subirebbe un danno simile se il legislatore modificasse, prima dell'esecuzione di tali lavori, il diritto di optare per l'imposizione della locazione dell'immobile, impedendo così a tale proprietario di dedurre l'IVA pagata su tali lavori, qualora egli fosse vincolato da un contratto di locazione in corso, ai sensi del quale l'importo dell'affitto terrebbe conto, eventualmente, unicamente dei lavori da effettuare, ma non dell'IVA ad essi applicabile.

68 Quindi ogni modifica legislativa che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni d'immobili è atta ad arrecare un danno al soggetto passivo qualora quest'ultimo non abbia previsto di adattare l'importo dell'affitto richiesto alle spese sul bene d'investimento immobiliare pagate in passato o ancora da pagare. Il danno non è dunque specificamente causato dall'imposizione di una rettifica ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva.

69 Ne consegue che la sesta direttiva, interpretata in conformità con i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, non osta a che uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobile, comportando una rettifica delle deduzioni effettuate sui beni d'investimento immobiliare oggetto della locazione, in conformità con l'art. 20 della sesta direttiva.

70 Anche se l'art. 20 della sesta direttiva, di per sé, non viola i principi summenzionati, non è tuttavia escluso che il legislatore nazionale li abbia violati in quanto, non tenendo conto del legittimo affidamento da tutelare in capo ai soggetti passivi, avrebbe soppresso il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobile in modo improvviso e imprevedibile, senza che lo scopo da conseguire lo imponesse e senza lasciare ai soggetti passivi vincolati da contratti già in corso di esecuzione al momento dell'entrata in vigore della legge il tempo necessario per adattarsi alla nuova situazione legislativa.

71 Il governo olandese adduce che la legge di modifica è stata emanata per lottare contro artifici volti all'evasione fiscale, che disposizioni transitorie sono state adottate al fine di evitare che la modifica incida su contratti che non si possono considerare artifici volti a evadere l'imposta, che la legge di modifica è stata annunciata diversi mesi prima della sua entrata in vigore, in particolare mediante un comunicato stampa del mese di marzo 1995, lasciando così alle parti dei contratti di locazione il tempo di rinegoziarne i termini, e che le parti di un contratto di locazione immobiliare avevano sempre la possibilità, nel caso in cui una modifica dell'importo dell'affitto non fosse autorizzata dal contratto o non fosse possibile mediante negoziazioni, di domandare al giudice nazionale di autorizzare una tale modifica.

72 La Gemeente Leusden adduce di non aver potuto ottenere un adattamento dell'affitto a causa, da un lato, del carattere aleatorio del procedimento giurisdizionale necessario e, dall'altro, delle difficoltà finanziarie in cui il club sportivo sarebbe incorso se avesse dovuto pagare un affitto più elevato.

73 Si deve rilevare anzitutto che l'argomento relativo alla difficoltà, per il club sportivo, di permettersi finanziariamente un affitto più alto non è fondato sul legittimo affidamento del soggetto passivo stesso, ossia la Gemeente Leusden, bensì su quello del suo locatario, il

club sportivo. Tale argomento non è dunque pertinente e non può pertanto essere preso in considerazione.

74 Emerge dalle disposizioni di diritto transitorio, dai lavori preparatori della legge di modifica e dai chiarimenti del governo olandese che il legislatore ha avuto la preoccupazione di incidere il meno possibile sui contratti di locazione in corso al momento dell'entrata in vigore di tale legge.

75 Per quanto riguarda l'esistenza del legittimo affidamento in capo ad un soggetto passivo, come la Gemeente Leusden, occorre rilevare che il fatto che al contratto di locazione in esame nella causa principale non fossero applicabili le disposizioni transitorie è dovuto all'importo troppo basso dell'affitto rispetto ai costi d'investimento sostenuti. Un tale contratto di locazione è previsto dunque dalla legge di modifica come un artificio giuridico che il governo olandese ritiene volto ad evadere un'imposta considerata dalle parti troppo elevata.

76 Si deve ricordare a tale proposito che, conformemente all'art. 13, B, della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano la locazione di beni immobili alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione dell'esenzione e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. Si evince da tale disposizione che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva.

77 Sarebbe contrario a tale obiettivo vietare ad uno Stato membro d'imporre l'applicazione immediata di una sua legge che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni d'immobili, avente come corollario l'obbligo di rettificare le deduzioni effettuate, qualora tale Stato si sia reso conto che il diritto di opzione veniva esercitato nell'ambito dei meccanismi elusivi dell'imposta. Un soggetto passivo non può dunque fare legittimamente affidamento sul fatto che sussista un contesto normativo che consente la frode, l'evasione fiscale o l'abuso.

78 In merito alle pratiche abusive, la Corte ha già affermato che la constatazione della sussistenza di una tale pratica richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto e, dall'altra, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento (sentenza 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke, Racc. pag. I-11569, punti 52 e 53). La Corte ha deciso che l'obbligo di restituire il beneficio indebitamente ottenuto nell'ipotesi di una pratica abusiva così configurata non viola il principio di legalità ma è unicamente la conseguenza della constatazione della sussistenza della pratica abusiva (citata sentenza Emsland-Stärke, punto 56).

79 Relativamente all'evasione fiscale, anche se, secondo il diritto di uno Stato membro, ad un soggetto passivo non si può contestare di aver beneficiato di una disposizione o di una lacuna normativa che gli abbia consentito di pagare meno imposte senza tuttavia che sussista una pratica abusiva, la soppressione del quadro normativo di cui un soggetto passivo dell'IVA ha beneficiato non può, di per sé, violare il legittimo affidamento fondato sul diritto comunitario.

80 In considerazione di tali elementi, non si rileva che una misura quale la legge di modifica vada oltre quanto necessario per raggiungere lo scopo, né che abbia violato il legittimo affidamento dei soggetti passivi.

81 In ogni caso un soggetto passivo non può basare il suo affidamento sull'assenza totale di modifiche legislative, ma può solamente mettere in discussione le modalità di applicazione di tali modifiche. Nel caso di specie il legislatore olandese ha preso provvedimenti al fine di evitare che i soggetti passivi siano sorpresi dall'applicazione della legge per quanto riguarda le rettifiche del diritto a deduzione. Infatti, il 31 marzo 1995 un comunicato stampa ha illustrato la modifica legislativa pianificata e il legislatore ha previsto il passaggio da una locazione tassata ad una locazione esente solo a partire dall'entrata in vigore della legge, al fine di lasciare alle parti di un contratto di locazione un termine per concertarsi fino a tale data sulle conseguenze future della modifica legislativa.

82 Alla luce di tutti gli elementi suesposti, si deve rispondere alla questione posta come segue:

Gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva, interpretati in conformità con i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, non ostano a che uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobile, con la conseguenza di una rettifica delle deduzioni effettuate sui beni d'investimento immobiliare oggetto della locazione, in conformità con l'art. 20 della sesta direttiva.

Qualora uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobili deve tener conto del legittimo affidamento dei soggetti passivi nella scelta delle modalità di applicazione della modifica legislativa. La soppressione di un contesto normativo del quale un soggetto passivo dell'IVA ha beneficiato pagando meno imposte, senza che per questo vi sia una pratica abusiva, non può, tuttavia, di per sé, violare il legittimo affidamento fondato sul diritto comunitario.

Sulla seconda questione

83 In considerazione della risposta data alla prima questione non si deve rispondere alla seconda.

Causa C-7/02

Sulla prima questione

84 Con la prima questione lo Hoge Raad chiede in sostanza se gli artt. 5, n. 7, lett. a), e 17 della sesta direttiva o i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto si oppongano – in un caso in cui non vi sia frode o abuso né modifica dell'uso previsto, ai sensi dei punti 50 e 51 della sentenza che la Corte di giustizia ha pronunciato nella causa *Schloßstraße* – ad una imposizione ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), in un caso in cui un soggetto passivo ha dedotto l'IVA che ha versato per beni che gli sono stati consegnati o per prestazioni che gli sono state fornite al fine della locazione prevista di un bene immobile determinato, assoggettata all'IVA, per il solo motivo che il soggetto passivo non ha più il diritto di rinunciare all'esenzione per questa locazione in seguito ad una modifica legislativa.

– Osservazioni presentate alla Corte

85 Pur ammettendo che la rettifica delle deduzioni di cui all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, e l'assimilazione, conformemente all'art. 5, nn. 6 e 7, della stessa direttiva, di talune operazioni a cessioni di beni a titolo oneroso costituiscano due dispositivi volti a perseguire il medesimo obiettivo, ossia quello d'impedire che un soggetto passivo, che ha beneficiato del diritto alla deduzione, approfitti di vantaggi economicamente ingiustificati, i governi di Francia e Regno Unito, nonché la Commissione, considerano che la rettifica del diritto a deduzione dev'essere effettuata sulla base dell'art. 20 della sesta direttiva e non sulla base dell'art. 5, n. 7, della stessa.

86 Essi rilevano che le disposizioni di detto art. 5, n. 7, prevedono più precisamente il caso in cui un soggetto passivo modifica volontariamente la destinazione iniziale dei propri beni d'investimento, procedendo in particolare a prelievi di beni e a trasferimenti da un'attività imponibile ad una esente, o ancora ponendo fine alla sua attività professionale.

87 Il governo olandese ritiene che la *Holin Groep* può essere soggetta ad IVA conformemente alla disposizione della legge olandese corrispondente all'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva.

88 Secondo tale governo l'imposta integrativa interverrebbe successivamente all'entrata in vigore della legge di modifica, senza effetto retroattivo. Essa sarebbe stabilita a partire dal momento in cui si dispone dell'immobile adibito ad ufficio a fini professionali, nel caso di specie il 1° gennaio 1996. Se, in un caso analogo, l'immobile adibito ad ufficio fosse stato ceduto in tale data e l'acquirente avesse poi dato il bene in locazione con esenzione, tale acquirente/locatore non avrebbe il diritto di dedurre l'imposta versata a monte.

89 Per motivi identici a quelli sviluppati nella causa C?487/01, il governo olandese ritiene che non vi sia violazione dei principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

– Risposta della Corte

90 Come illustrato dai governi che hanno presentato osservazioni e dalla Commissione, l'assimilazione ad una cessione a titolo oneroso, in conformità con l'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva, e la rettifica prevista all'art. 20, n. 2, della stessa direttiva, sono due meccanismi aventi lo stesso effetto economico, ossia quello di costringere un soggetto passivo a pagare somme corrispondenti a deduzioni alle quali non avrebbe diritto.

91 Le modalità di pagamento sono tuttavia diverse. Infatti, mentre l'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva presuppone un pagamento unico, l'art. 20, n. 2, della stessa direttiva prevede, per quanto riguarda i beni d'investimento, rettifiche ripartite in diversi anni.

92 Per quanto riguarda il pagamento di somme corrispondenti a determinate deduzioni, richiesto a seguito di una modifica legislativa con la quale uno Stato membro ha soppresso il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobili, si deve constatare che tale circostanza non corrisponde all'ipotesi descritta all'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva. Tale disposizione prevede infatti la destinazione di un bene, da parte del soggetto passivo, ai bisogni della sua impresa e non una modifica legislativa che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di un'operazione economica in linea di principio esente.

93 Ne consegue che solo l'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, che prevede rettifiche in caso di modifica del diritto a deduzione, può fungere da fondamento per imporre ad un soggetto passivo il pagamento di somme inizialmente dedotte su un bene d'investimento immobiliare oggetto di una locazione esente.

94 In merito al rispetto dei principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto nell'ambito di applicazione dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, si deve rinviare ai punti 57-82 della presente sentenza.

95 Si deve allora rispondere alla questione sollevata che l'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva prevede la destinazione di un bene, da parte del soggetto passivo, ai bisogni della sua impresa e non una modifica legislativa che sopprime il diritto di optare per l'imposizione di un'operazione economica in linea di principio esente.

Sulla seconda questione

96 In considerazione della risposta data alla prima questione non si deve rispondere alla seconda.

Sulle spese

97 Le spese sostenute dal governo olandese, francese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar 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.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad con sentenze 14 e 21 dicembre 2001, dichiara:

1) Gli artt. 17 e 20 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, interpretati in conformità con i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, non ostano a che uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobili, con la conseguenza di una rettifica delle deduzioni effettuate sui beni d'investimento immobiliare oggetto della locazione, in conformità con l'art. 20 della sesta direttiva 77/388.

Qualora uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni d'immobili, esso deve tener conto del legittimo affidamento dei soggetti passivi nella scelta delle modalità di applicazione della modifica legislativa. La soppressione di un contesto normativo del quale un soggetto passivo dell'IVA ha beneficiato pagando meno imposte.

2) L'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva 77/388 prevede la destinazione di un bene, da parte del soggetto passivo, ai bisogni della sua impresa e non una modifica legislativa che sopprime il diritto di optare per l'imposizione di un'operazione economica in linea di principio esente.

Jann

Rosas

von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 aprile 2004.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

V. Skouris

1 – Lingua processuale: l'olandese.