

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

contro

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Hamburg)

«Sesta direttiva IVA — Esenzioni — Art. 13, parte B, lett. d), punto 2 — Nozione di “presa a carico di impegni” — Presa a carico dell’obbligo di ristrutturare un immobile — Diniego di esenzione»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto — Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte B, lett. d), punto 2]

L’art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretato nel senso che la nozione di «presa a carico di impegni» esclude dall’ambito di applicazione di tale disposizione impegni non finanziari, come l’impegno di ristrutturare un bene immobile.

L’esame comparato delle diverse versioni linguistiche di detta disposizione fa emergere differenze terminologiche per quanto riguarda la nozione di «presa a carico di impegni». Infatti, in talune versioni linguistiche, come le versioni in lingua tedesca, francese ed italiana, tale espressione ha un senso generale, mentre in altre versioni, come quelle in lingua inglese e spagnola, si riferisce chiaramente agli impegni finanziari.

L’esenzione prevista dall’art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva riguarda, oltre all’assunzione di impegni, la negoziazione e l’assunzione di fideiussioni e di altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti. È pacifico che tutte queste operazioni costituiscono, per loro natura, servizi finanziari. La stessa conclusione vale per le altre operazioni indicate ai punti 1 e 3?6 dell’art. 13, parte B, lett. d), della detta direttiva. L’assunzione dell’impegno di ristrutturare un immobile non costituisce, data la sua natura, un’operazione finanziaria ai sensi dell’art. 13, parte B, lett. d), della sesta direttiva e, pertanto, non rientra nell’ambito di applicazione di tale disposizione.

(v. punti 18, 21-23, 26 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

19 aprile 2007 (*)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Art. 13, parte B, lett. d), punto 2 – Nozione di “presa a carico di impegni” – Presa a carico dell’obbligo di ristrutturare un immobile – Diniego di esenzione»

Nel procedimento C-455/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’art. 234 CE, dal Finanzgericht Hamburg (Germania) con decisione 1° dicembre 2005, pervenuta in cancelleria il 23 dicembre 2005, nel procedimento

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

contro

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus (relatore), A.Ó Caoimh e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dal sig. K. Georgiadis e dalla sig.ra Z. Chatzipavlou, in qualità di agenti;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J.-C. Gracia, in qualità di agenti;
- per l’Irlanda, dal sig. D. O’Hagan, in qualità di agente, assistito dai sigg. G. Clohessy, SC, e C. Ramsay, BL;
- per il governo italiano, dall’avv. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- per il governo cipriota, dalla sig.ra D. Ergatoudi, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra T. Harris e dal sig. T. Ward, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di decidere la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 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»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (in prosieguo: la «Velvet & Steel») e il Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (amministrazione finanziaria; in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dell'assunzione dell'obbligo di ristrutturare un immobile da parte della Velvet & Steel.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

3 Ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva:

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

(...)

d) le operazioni seguenti:

(...)

2. la negoziazione e la presa a carico di impegni, fidejussioni e altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti da parte di chi ha concesso questi ultimi».

Il diritto nazionale

4 Secondo l'art. 1, n. 1, punto 1, della legge sull'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG»), nel testo applicabile al momento dei fatti di cui alla causa principale, sono assoggettate all'imposta sulla cifra d'affari le cessioni ed altre prestazioni effettuate all'interno del paese a titolo oneroso da un imprenditore nell'ambito della sua attività.

5 L'art. 4, punto 8, lett. g), dell'UStG esenta dall'imposta sulla cifra d'affari le seguenti operazioni rientranti nell'art. 1, n. 1, punti 1-3:

«l'assunzione di impegni, di fidejussioni e di altre garanzie nonché la negoziazione di operazioni di tal genere».

La causa principale e la questione pregiudiziale

6 Nel settembre 1998 la Burmeister Immobilien GmbH (in prosieguo: la «Burmeister») vendeva un terreno su cui era costruito un condominio composto di appartamenti dati in locazione. Due privati concludevano una vendita analoga nel luglio 1999. Nei due contratti di vendita relativi a tali operazioni, i venditori avevano assunto l'impegno di effettuare i lavori di ristrutturazione necessari

sui relativi immobili. I due privati avevano parimenti assunto una garanzia di locazione.

7 A seguito di tali operazioni di vendita, i venditori concludevano con la Velvet & Steel, rispettivamente il 25 settembre 1998 e il 12 luglio 1999, dei contratti dal titolo «cessione di una parte del prezzo di vendita in cambio dell'assunzione di obblighi».

8 Con tali contratti, la Velvet & Steel si accollava gli impegni relativi alla ristrutturazione degli immobili assunti dai venditori e la garanzia di locazione, in cambio di una parte del prezzo di vendita di tali immobili, vale a dire DEM 200 000 nell'ambito del contratto concluso con la Burmeister e DEM 250 000 nell'ambito del contratto concluso con i privati. Secondo tali contratti, la Velvet & Steel si impegnava a liberare i venditori da tutte le spese e da tutti i diritti spettanti agli acquirenti dell'immobile in relazione ai lavori di ristrutturazione e dalla garanzia di locazione.

9 I due acquirenti degli immobili accettavano altresì di dispensare la Velvet & Steel dai suoi obblighi in cambio del versamento a loro favore di una parte della frazione del prezzo di vendita ceduto a quest'ultima. L'utile risultante da tale operazione, vale a dire DEM 11 000 e DEM 13 750, in base ai contratti conclusi rispettivamente con la Burmeister e con i privati interessati, doveva rimanere alla Velvet & Steel a titolo di «compenso o risarcimento forfetario/indennizzo forfetario per l'eventuale perdita di utili». Tale utile veniva dichiarato dalla Velvet & Steel ai fini dell'IVA.

10 In seguito ad un controllo, il Finanzamt riteneva che l'assunzione dell'obbligo di ristrutturazione da parte della Velvet & Steel costituisca una prestazione necessariamente assoggettata all'IVA, secondo l'art. 1, n. 1, punto 1, prima frase, dell'UStG. Quest'ultima proponeva opposizione contro l'avviso di accertamento dell'imposta emesso dal Finanzamt, il quale la respingeva il 10 giugno 2003.

11 Il 14 luglio 2003 la Velvet & Steel contestava tale decisione dinanzi al Finanzgericht Hamburg. Sostenendo che non sarebbe stato eseguito alcuno dei due impegni che si era assunta, deduceva dinanzi a tale giudice che le operazioni di cui trattasi dovessero essere considerate quale «presa a carico di impegni» ai sensi dell'art. 4, punto 8, lett. g), dell'UStG, che costituisce la trasposizione in diritto nazionale dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva. Il Finanzamt affermava, al contrario, che la disposizione di diritto comunitario invocata riguarderebbe esclusivamente l'assunzione di impegni finanziari, mentre la presa a carico dell'impegno di ristrutturare un immobile rientrerebbe nella categoria degli obblighi di *facere*.

12 Il giudice del rinvio si chiede se l'assunzione dell'obbligo di ristrutturare beni immobili costituisca un'operazione esente dall'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 4, punto 8, lett. g), dell'UStG. Esso considera che la formulazione di tale articolo esclude qualsiasi limitazione dell'esenzione agli obblighi finanziari. Tuttavia, tale giudice dubita della conformità di tale interpretazione con l'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva poiché, contrariamente alle versioni in lingua tedesca e francese, la versione in lingua inglese di tale disposizione della sesta direttiva non riguarda l'assunzione di impegni in generale, ma esclusivamente forme speciali di garanzie o di cauzioni. In tali circostanze il Finanzgericht Hamburg decideva di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva (...) debba essere interpretato, per quanto riguarda la nozione di "presa a carico di impegni", nel senso che in essa vanno compresi solo impegni finanziari oppure nel senso che tale disposizione comprende anche l'assunzione di altri impegni, ad esempio di obblighi di *facere*».

Sulla questione pregiudiziale

13 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 13, parte B,

lett. d), punto 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la nozione di «presa a carico di impegni» escluda dall'ambito di applicazione di tale disposizione impegni non finanziari, come l'impegno di ristrutturare un bene immobile.

14 In via preliminare occorre ricordare che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 3 marzo 2005, causa C-472/03, Arthur Andersen, Racc. pag. I-1719, punto 24; 9 febbraio 2006, causa C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Racc. pag. I-1385, punto 13, e 13 luglio 2006, causa C-89/05, United Utilities, Racc. pag. I-6813, punto 21).

15 Risulta altresì da costante giurisprudenza che tali esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (sentenze 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen, Racc. pag. I-13711, punto 37, e 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, Ygeia, Racc. pag. I-10373, punto 15).

16 Così, le norme comunitarie devono essere interpretate ed applicate in modo uniforme alla luce delle versioni vigenti in tutte le lingue della Comunità (v. sentenze 7 dicembre 1995, causa C-449/93, Rockfon, Racc. pag. I-4291, punto 28, e 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans, Racc. pag. I-10683, punto 31).

17 A tale proposito si deve rilevare che la sesta direttiva non comporta alcuna definizione della nozione di «presa a carico di impegni» contenuta nel suo art. 13, parte B, lett. d), punto 2.

18 Dall'esame comparato delle diverse versioni linguistiche di tale disposizione della sesta direttiva risultano differenze terminologiche per quanto riguarda la nozione di «presa a carico di impegni». Infatti, in talune versioni linguistiche, come le versioni in lingua tedesca, francese ed italiana, tale espressione ha un senso generale, mentre in altre versioni, come quelle in lingua inglese e spagnola, si riferisce chiaramente agli impegni finanziari.

19 Secondo una giurisprudenza consolidata, la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche di una disposizione comunitaria non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di questa disposizione né si può attribuire ad essa a tal riguardo un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Infatti, tale modo di procedere sarebbe in contrasto con la necessità di applicare in modo uniforme il diritto comunitario (v. sentenza 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry, Racc. 1998, pag. I-7053, punto 16).

20 Orbene, in presenza di divergenze terminologiche, non si può valutare la portata dell'espressione sulla base di un'interpretazione esclusivamente testuale. Occorre quindi interpretare tale nozione in funzione del contesto in cui essa si inserisce, della finalità e del sistema della sesta direttiva (v., in tale senso, sentenze 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 22; 3 marzo 2005, causa C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Racc. pag. I-1527, punto 42, e Jyske Finans, cit., punto 31).

21 Per quanto riguarda il contesto in cui tale espressione si inserisce, occorre rilevare che l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva riguarda, oltre all'assunzione di impegni, la negoziazione e l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti. È pacifico che tutte queste operazioni costituiscono, per loro natura, servizi finanziari.

22 La stessa conclusione vale per le altre operazioni indicate ai punti 1 e 3^o dell'art. 13, parte B, lett. d), della sesta direttiva. Così, il punto 1 riguarda i crediti, il punto 3 i depositi di fondi, i conti correnti, i pagamenti, i giroconti, i crediti, gli assegni e altri effetti commerciali, il punto 4 i mezzi di pagamento, il punto 5 le azioni e altri titoli e il punto 6 la gestione di fondi comuni d'investimento. Benché tali operazioni, definite in funzione della natura delle prestazioni di servizi fornite, non debbano essere necessariamente effettuate tramite banche o istituti finanziari (v., in tal senso, sentenze SDC, cit., punto 32; 26 giugno 2003, causa C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Racc. pag. I^o6729, punto 64, e 4 maggio 2006, causa C^o169/04, Abbey National, Racc. pag. I^o4027, punto 66), tuttavia nel loro complesso esse rientrano tra le operazioni finanziarie.

23 Nella specie l'assunzione dell'impegno di ristrutturare un immobile non costituisce, data la sua natura, un'operazione finanziaria ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), della sesta direttiva e, pertanto, non rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

24 Tale interpretazione è d'altronde confermata dalla finalità dell'esenzione delle operazioni finanziarie, come è stata chiarita dalla Commissione delle Comunità europee nelle sue osservazioni scritte, vale a dire ovviare alle difficoltà finanziarie collegate alla determinazione della base imponibile nonché dell'importo dell'IVA detraibile ed evitare un aumento del costo del credito al consumo. Poiché l'assoggettamento all'IVA dell'assunzione di un obbligo di ristrutturazione di un bene immobile non presenta simili difficoltà, tale operazione non può essere esentata.

25 Di conseguenza, né la lettera, né il contesto, né la finalità dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva permettono di affermare che l'intenzione del legislatore comunitario fosse di esentare dall'IVA l'assunzione di impegni a carattere non finanziario. Ne consegue che l'assunzione di tali impegni è assoggettata all'IVA.

26 Pertanto, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. d), punto 2, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «presa a carico di impegni» esclude dall'ambito di applicazione di tale disposizione impegni non finanziari, quali l'impegno di ristrutturare un immobile.

Sulle spese

27 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

L'art. 13, parte B, lett. d), punto 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, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «presa a carico di impegni» esclude dall'ambito di applicazione di tale disposizione impegni non finanziari, quali l'impegno di ristrutturare un immobile.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.