

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

13 dicembre 2012 (*)

«Fiscalità – Sesta direttiva IVA – Decisione 2004/290/CE – Applicazione di una misura di deroga da parte di uno Stato membro – Autorizzazione – Articolo 2, punto 1 – Nozione di “lavori di costruzione” – Interpretazione – Inclusione delle cessioni di beni – Possibilità di un’applicazione parziale di tale deroga – Restrizioni»

Nella causa C-395/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 30 giugno 2011, pervenuta in cancelleria il 27 luglio 2011, nel procedimento

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

contro

Finanzamt Lüdenscheid,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan e dalla sig.ra M. Berger (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, da H. Leppo, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da F. Erlbacher e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 12 settembre 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale in esame verte sull’interpretazione dell’articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290/CE del Consiglio, del 30 marzo 2004, che autorizza la Germania ad applicare una misura di deroga all’articolo 21 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU L 94, pag. 59).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra la BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (in prosiegua: la «BLV») e il Finanzamt Lüdenscheid (in prosiegua: il

«Finanzamt») con riferimento ad un'imposta sulla cifra d'affari (in prosieguo: l'«IVA») a carico della BLV, derivante dalla costruzione di un edificio eseguita per quest'ultima da un'altra impresa.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU n. 71, pag. 1303), che non è applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, così prevedeva al suo articolo 5, paragrafi 1 e 2, lettera e):

«Si considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

Sono parimenti considerate cessioni ai sensi del paragrafo 1:

(...)

e) la consegna di un lavoro immobiliare, ivi compreso quello consistente nell'incorporazione di un bene mobile in un bene immobile.

(...)».

La sesta direttiva IVA

4 La sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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), come modificata dalla direttiva 2004/7/CE del Consiglio, del 20 gennaio 2004 (GU L 27, pag. 44; in prosieguo la «sesta direttiva IVA»), così dispone al suo articolo 5, paragrafi 1 e 5:

«Si considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)

5. Gli Stati membri possono considerare cessione, ai sensi del paragrafo 1, la consegna di taluni lavori immobiliari».

5 L'articolo 6, paragrafo 1, della sesta direttiva IVA così recita:

«Si considera “prestazion[e] di servizi” ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

6 Secondo l'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), prima frase, di tale direttiva:

«1. L'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno:

a) dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile (...)».

7 L'articolo 27, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali (...)».

La decisione 2004/290

8 Il considerando 2 della decisione 2004/290 recita come segue:

«Nel settore delle imprese edili e delle imprese di pulizia di immobili si sono registrate perdite considerevoli di IVA in quanto l'IVA, pur correttamente fatturata, non veniva versata alle autorità fiscali e il destinatario esercitava il diritto alla [detrazione]. Gli operatori inadempienti non potevano essere identificati o erano identificati troppo tardi per recuperare l'IVA persa. Il numero di tali casi è aumentato in modo così considerevole da richiedere l'adozione di misure legali. La designazione del destinatario della prestazione quale debitore dell'IVA riguarda solo le imprese che possono esercitare il diritto alla [detrazione] e non riguarda i privati. Essa si limita inoltre a due settori specifici in cui le perdite in termini di IVA hanno raggiunto una dimensione insostenibile (...)».

9 Secondo il considerando 4 di tale decisione,

«La deroga non incide né sull'importo dell'imposta sul valore aggiunto da versare allo stadio del consumo finale né sulle risorse proprie delle Comunità provenienti dall'IVA (...)».

10 L'articolo 1 di detta decisione enuncia:

«In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della [sesta] direttiva (...), la Repubblica federale di Germania è autorizzata a designare, con effetto dal 1° aprile 2004, i destinatari delle prestazioni di beni e di servizi di cui all'articolo 2 della presente decisione quali debitori dell'IVA».

11 Ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290:

«Il destinatario della prestazione di beni e di servizi può essere designato quale debitore dell'IVA nei seguenti casi:

1) qualora i servizi di pulizie negli immobili siano forniti ad un soggetto passivo, eccetto il caso in cui il destinatario della prestazione affitti esclusivamente non più di due residenze, ovvero qualora i lavori di costruzione siano forniti ad un soggetto passivo».

Il diritto tedesco

12 L'articolo 3, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, pag. 386), nella sua versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: l'«UStG»), così dispone:

«Qualora l'imprenditore abbia preso in carico la lavorazione o la trasformazione di un bene e utilizzi a tale fine materiali che si è procurato da solo, l'operazione deve essere considerata come una cessione (fornitura d'opera) qualora i materiali non siano solo componenti o altri elementi accessori. Ciò vale anche quando i beni sono incorporati al suolo (...)».

13 L'articolo 13b, paragrafi 1, punto 4, e 2, secondo periodo, dell'UStG è fondato sulla decisione 2004/290 e prevede quanto segue:

«(1) Per le seguenti operazioni imponibili l'IVA] si applica con l'emissione della fattura, ma non oltre la fine del mese successivo all'esecuzione della prestazione:

(...)

4. le prestazioni dipendenti da contratti d'opera o di altro tipo funzionali alla edificazione, riparazione e ristrutturazione, modificazione o demolizione di costruzioni, ad eccezione dei servizi di pianificazione e di vigilanza (...).

(2) (...) Nei casi di cui al paragrafo 1, primo periodo, punto 4, primo periodo, il destinatario della prestazione è tenuto al pagamento dell'imposta qualora sia un imprenditore che effettua operazioni di cui al paragrafo 1, primo periodo, punto 4, primo periodo, dell'UStG (...).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La BLV è un'impresa che svolge attività di acquisto, dotazione di infrastrutture di base ed edificazione di terreni. Essa è «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva IVA.

15 Nel settembre 2004 la BLV ha incaricato la società Rolf & Co. OHG (in prosieguo: la «Rolf & Co.») di realizzare un edificio a scopo abitativo composto di sei appartamenti ad un prezzo forfettario. Come corrispettivo di tale lavoro la Rolf & Co. ha emesso il 17 novembre 2005 una fattura finale senza indicare l'IVA e menzionando la BLV come debitrice dell'imposta in quanto destinataria della prestazione.

16 In un primo momento la BLV ha dichiarato all'amministrazione finanziaria che, con riferimento a tale prestazione realizzata nel corso dell'esercizio 2005, essa era debitrice dell'IVA. Successivamente, tuttavia, la stessa ha fatto valere che le condizioni relative al sorgere dell'obbligazione tributaria non ricorrevano nei suoi confronti, in quanto la Repubblica federale di Germania non era autorizzata, in base al diritto dell'Unione, a prevedere l'assoggettamento all'IVA non del prestatario, bensì del destinatario, di una prestazione come quella di cui trattasi. Il Finanzamt, per contro, non ha condiviso tale punto di vista, ma ha considerato che la BLV fosse indubbiamente debitrice dell'IVA. La BLV ha sottoposto al giudice amministrativo tale questione.

17 Il Finanzamt, convenuto nel procedimento principale, considera che la ricorrente nel procedimento principale è debitrice dell'IVA in conformità dell'articolo 13b, paragrafo 1, primo periodo, punto 4, e paragrafo 2, secondo periodo, dell'UStG. Nell'ambito di tale procedimento, il Bundesfinanzhof considera che la definizione della controversia dipenda dall'interpretazione che occorre fornire alla decisione 2004/290.

18 In tale contesto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di lavori di costruzione nell'accezione di cui all'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290 (...) comprenda, oltre ai servizi, anche le cessioni.

2) Nel caso in cui l'autorizzazione relativa alla designazione del destinatario della prestazione quale debitore dell'imposta si estenda anche alle cessioni:

se lo Stato membro autorizzato sia legittimato ad applicare l'autorizzazione solo parzialmente a determinati sottogruppi, quali singole tipologie di lavori di costruzione, e a prestazioni dirette a determinati destinatari.

3) Nel caso in cui lo Stato membro sia legittimato a costituire sottogruppi: se quest'ultimo sia

soggetto a limitazioni nel costituire gli stessi.

4) Nel caso in cui lo Stato membro non sia legittimato a costituire sottogruppi in generale (v. supra questione n. 2) o a causa di limiti non rispettati (v. supra questione n. 3):

a) quali conseguenze giuridiche comporti la costituzione illegittima di sottogruppi;

b) se la costituzione illegittima di sottogruppi comporti la non applicabilità della norma di diritto nazionale solo a beneficio di singoli soggetti passivi o di tutti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

19 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290 debba essere interpretato nel senso che la nozione di «lavori di costruzione» che compare in tale disposizione comprende, oltre alle operazioni considerate come prestazioni di servizi, come definite all'articolo 6, paragrafo 1, della sesta direttiva, anche quelle che costituiscono cessioni di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, di detta direttiva.

20 Il giudice del rinvio considera infatti che, se la decisione 2004/290 autorizzasse la Repubblica federale di Germania a designare il destinatario della prestazione come debitore dell'IVA (sistema detto dell'«autoliquidazione») per i lavori di costruzione esclusivamente quando questi ultimi assumono la forma di servizi e non quando si tratta di cessioni, la BLV sarebbe certamente debitrice dell'IVA in forza dell'articolo 13b dell'UStG, ma non in forza della decisione 2004/290.

21 Al riguardo, occorre anzitutto ricordare che la decisione 2004/290 non contiene alcuna definizione della nozione di «lavori di costruzione».

22 Si deve, inoltre, constatare che nessuna versione linguistica, fatta eccezione per la versione tedesca, della sesta direttiva IVA, cui fa riferimento l'articolo 1 della decisione 2004/290, richiama la nozione di «lavori di costruzione». Infatti, la sesta direttiva, in particolare al suo articolo 5, paragrafo 5, menziona soltanto i «lavori immobiliari».

23 Tuttavia, anche supponendo che la nozione di «lavori immobiliari» che figura nella sesta direttiva IVA coincida con quella di «lavori di costruzione» utilizzata nella decisione 2004/290, neppure detta prima nozione era definita nella sesta direttiva IVA. Infatti, la seconda direttiva 67/228 conteneva, sì, una definizione, a titolo indicativo, di «lavori immobiliari» all'articolo 5, paragrafo 2, lettera e), in combinato disposto con l'allegato A, punto 5, di detta direttiva, e prevedeva, del resto espressamente, che tali lavori fossero «considerati cessioni», ma per quanto riguarda la sesta direttiva IVA, tale definizione è assente.

24 Ne deriva che, quando il legislatore dell'Unione, basandosi sull'articolo 27, paragrafo 1, della sesta direttiva IVA, con la decisione 2004/290 ha autorizzato la Repubblica federale di Germania a prevedere una misura di deroga in materia di IVA per quanto riguarda, in particolare, i «lavori di costruzione», non si è riferito ad una nozione preesistente e ben definita in tale settore del diritto dell'Unione.

25 Orbene, secondo costante giurisprudenza, in assenza di qualsiasi definizione della nozione di «lavori di costruzione», per stabilire il significato e la portata di tali termini va tenuto conto del contesto generale nel quale essi sono utilizzati e conformemente al loro senso abituale nel linguaggio corrente (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Racc. pag. I-4089, punto 17 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, ai fini

dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte e del suo effetto utile (v., in tal senso, segnatamente, sentenza del 29 gennaio 2009, Petrosian, C-19/08, Racc. pag. I-495, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

26 Riguardo, in primo luogo, al senso abituale della nozione di «lavori di costruzione» nel linguaggio corrente, si deve constatare che prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, cioè, in particolare, la costruzione di un edificio, rientrano indiscutibilmente in tale nozione. A tal fine, è privo di rilievo non soltanto stabilire se l'impresa che effettua detta costruzione sia proprietaria della superficie costruita, oppure dei materiali utilizzati, ma anche stabilire se l'operazione di cui trattasi debba essere qualificata come «prestazione di servizi» oppure «cessione di beni».

27 Con riferimento, in secondo luogo, al contesto generale e agli scopi perseguiti dalla normativa di cui trattasi, la decisione 2004/290 rileva, al suo secondo considerando, che, in Germania «[n]el settore delle imprese edili (...) si sono registrate perdite considerevoli di IVA in quanto l'IVA, pur correttamente fatturata, non veniva versata alle autorità fiscali e il destinatario esercitava il diritto alla [detrazione]. (...) Il numero di tali casi è aumentato in modo così considerevole da richiedere l'adozione di misure legali (...)». Inoltre, secondo l'articolo 1 di tale decisione, «la Repubblica federale di Germania è autorizzata a designare (...) i destinatari delle prestazioni di beni e di servizi di cui all'articolo 2 della presente decisione quali debitori dell'IVA».

28 Orbene, un'interpretazione restrittiva dell'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290, il quale prevede che «[i]l destinatario della prestazione di beni e di servizi può essere designato quale debitore dell'IVA (...) qualora i lavori di costruzione siano forniti ad un soggetto passivo», secondo la quale tale disposizione non includerebbe le forniture di beni, come definite all'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva IVA, sarebbe chiaramente in contrasto con lo scopo di detto articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290.

29 Peraltro, è pacifico che la qualificazione di una data prestazione come «cessione di beni» oppure «prestazione di servizi» costituisce una valutazione complessa che deve basarsi, in linea di principio, come posto in rilievo dall'avvocato generale ai paragrafi 30 e seguenti delle sue conclusioni, su un'analisi caso per caso (v. anche, in tal senso, sentenza del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Racc. pag. I-1457, punti 61 e segg.).

30 In tale contesto, nulla indica che il legislatore dell'Unione, adottando l'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290, abbia voluto limitare l'applicazione di tale disposizione ai soli casi in cui detta valutazione complessa condurrebbe, in definitiva, al risultato che la prestazione di cui trattasi debba essere qualificata come «prestazione di servizi».

31 Inoltre, la qualificazione della prestazione di cui trattasi nel procedimento principale è priva di rilievo dal punto di vista della realizzazione dell'obiettivo perseguito dalla decisione 2004/290, dato che il rischio di «perdite considerevoli di IVA» è identico sia nel caso in cui tale prestazione debba essere qualificata come «prestazione di servizi» sia nel caso in cui essa debba essere considerata come una «cessione».

32 Quanto precede milita a favore di un'interpretazione nel senso che la nozione di «lavori di costruzione», che figura all'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290, include non soltanto la prestazione di servizi, ma anche le cessioni di beni.

33 Detta conclusione non può essere rimessa in discussione dal fatto che tale disposizione, in quanto deroga alla regola generale prevista all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva IVA, debba essere interpretata restrittivamente. Infatti anche se risulta da una costante giurisprudenza che, in materia di IVA, le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un

principio devono essere interpretate in tal modo, occorre pur sempre vegliare a che detta deroga non sia privata del suo effetto utile (sentenze Bog e a., cit., punto 84 e giurisprudenza ivi citata, nonché, in tal senso, sentenza del 10 marzo 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Racc. pag. I-1509, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

34 Orbene, occorre constatare che l'esclusione delle cessioni di beni dall'ambito di applicazione dell'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290 potrebbe rimettere in discussione l'effetto utile di detta disposizione. Tale interpretazione produrrebbe infatti la conseguenza che, in particolare, la costruzione di un edificio potrebbe essere esclusa dall'applicazione della misura di deroga autorizzata dalla decisione 2004/290. Orbene, detta prestazione appartiene nel modo più naturale ai «lavori di costruzione» e rappresenta una categoria di prestazioni che costituisce, come giustamente sottolineato dal governo tedesco nelle sue osservazioni, una parte considerevole delle prestazioni di cui trattasi.

35 Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290 deve essere interpretato nel senso che la nozione di «lavori di costruzione» che compare in tale disposizione comprende, oltre alle prestazioni considerate prestazioni di servizi, come definite all'articolo 6, paragrafo 1, della sesta direttiva, anche quelle che costituiscono cessioni di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, di tale direttiva.

Sulla seconda e terza questione

36 Con la seconda e la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la decisione 2004/290 debba essere interpretata nel senso che la Repubblica federale di Germania può avvalersi dell'autorizzazione concessa da tale decisione, in modo parziale per talune categorie, come vari tipi di lavori di costruzione, e per le prestazioni fornite a determinati destinatari, e se tale Stato membro sia, all'occorrenza, soggetto a restrizioni all'atto della costituzione di dette categorie.

37 Tale giudice chiede quindi se, supponendo che la decisione 2004/290 abbia consentito alla Repubblica federale di Germania di designare il destinatario come debitore dell'IVA allorché la prestazione riguardava cessioni relative a lavori di costruzione, detto Stato membro era tenuto, in conformità all'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290, a procedere a siffatta designazione per la totalità delle prestazioni riguardanti dette cessioni e, pertanto, delle cessioni destinate alla totalità dei soggetti passivi.

38 Infatti, da una parte, l'articolo 13b dell'UStG designerebbe il destinatario come debitore non per tutte le cessioni di cui trattasi, bensì soltanto per le cessioni di lavori di manodopera ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 4, dell'UStG e, dall'altra, sarebbero esclusivamente i soggetti passivi che forniscono essi stessi lavori di «costruzione» ad essere, secondo la normativa tedesca, debitori dell'IVA, e non tutti i destinatari di siffatte prestazioni.

39 Peraltro, il giudice del rinvio chiede alla Corte se, supponendo che lo Stato membro interessato sia abilitato a istituire delle categorie, esso è tuttavia soggetto a restrizioni, in particolare per quanto riguarda l'osservanza, da parte sua, del principio della certezza del diritto.

40 A tale riguardo occorre ricordare la giurisprudenza della Corte, secondo cui le misure di deroga di cui all'articolo 27, paragrafo 1, della sesta direttiva, consentite, segnatamente, «allo scopo (...) di evitare talune frodi o evasioni fiscali», devono essere interpretate in modo restrittivo e devono inoltre essere necessarie e adeguate alla realizzazione dell'obiettivo specifico che perseguono e incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva (v. sentenza del 27 gennaio 2011, Vandoorne, C-489/09, Racc. pag. I-225, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

41 Peraltro, come la Corte ha già avuto occasione di precisare in un altro contesto, la limitazione dell'applicazione di un'eccezione ad una regola generale in materia di IVA ad elementi concreti e specifici è coerente con il principio secondo cui le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo (v., in tal senso, sentenza 8 maggio 2003, Commissione/Francia, C-384/01, Racc. pag. I-4395, punto 28), fatta salva l'osservanza del principio di neutralità fiscale intrinseco al sistema comune dell'IVA (sentenza del 3 aprile 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Racc. pag. I-1817, punto 43, nonché, in tal senso, sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, Racc. pag. I-4261, punto 30).

42 Tale giurisprudenza, che riguarda anch'essa la facoltà concessa agli Stati membri di derogare, in via eccezionale, ad una regola generale in materia di IVA, cioè al principio dell'applicazione di una stessa aliquota IVA per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, può essere applicata ad una controversia come quella di cui al procedimento principale. Di conseguenza, la Repubblica federale di Germania ha validamente potuto accontentarsi di esercitare l'autorizzazione in modo parziale per talune categorie, come vari tipi di lavori di costruzione, e per le prestazioni fornite a taluni destinatari, fatta salva, tuttavia, l'osservanza del principio di neutralità fiscale nonché, nei limiti in cui lo Stato membro interessato ha attuato il diritto dell'Unione, dei principi generali di tale diritto.

43 Al riguardo, in primo luogo, occorre ricordare che, come sottolineato dalla decisione 2004/290 al suo quarto considerando, quest'ultima autorizzava la Repubblica federale di Germania a prevedere una misura di deroga che non influiva sull'importo dell'IVA esigibile allo stadio del consumo finale e non aveva ripercussioni sulle risorse proprie dell'Unione provenienti dall'IVA. Quanto alle misure concretamente adottate su tale base, la loro applicazione era limitata ai casi in cui il destinatario delle prestazioni di cui trattasi fosse egli stesso un soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva IVA nel settore delle costruzioni; tale soggetto sarebbe pertanto legittimato a detrarre l'imposta pagata a monte dall'IVA dovuta o a chiedere, all'occorrenza, il rimborso di tale imposta. Pertanto, oltre al fatto che tali misure non avevano alcuna incidenza sull'IVA esigibile allo stadio del consumo finale, esse non producevano neppure l'effetto di far gravare un onere finanziario in capo alle persone da esse direttamente interessate. Non risulta pertanto che la normativa tedesca di cui trattasi abbia generato una violazione del principio di neutralità fiscale intrinseco al sistema comune dell'IVA.

44 In secondo luogo, per quanto riguarda l'osservanza da parte della Repubblica federale di Germania dei principi generali del diritto dell'Unione all'atto della costituzione di categorie di prestazioni e di destinatari cui è applicabile la misura di cui trattasi nel procedimento principale, la normativa in questione potrebbe, a prima vista, sollevare dubbi soltanto sotto il profilo del principio di proporzionalità e del principio di certezza del diritto.

45 Con riferimento al principio di proporzionalità, è giocoforza constatare che il fascicolo non contiene alcun elemento idoneo a rimettere in discussione la proporzionalità delle misure di deroga adottate dalla Repubblica federale di Germania sulla base della decisione 2004/290. Come si è ricordato al punto 43 della presente sentenza, tali misure si limitavano, da una parte, a

prevedere il regime di autoliquidazione per talune prestazioni e non generavano, in linea di principio, alcun onere finanziario per le persone da esse contemplate, mentre consentivano, d'altra parte, di evitare la perdita di considerevoli introiti derivanti dall'IVA. In assenza di altre circostanze particolari, che peraltro non risultano dal fascicolo, siffatta misura non può essere considerata sproporzionata. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare, all'occorrenza, l'esistenza di tali altre circostanze particolari.

46 Per quanto riguarda il principio della certezza del diritto, il giudice del rinvio osserva che la normativa nazionale di cui trattasi può avere la conseguenza che i soggetti passivi possono incontrare difficoltà nel determinare il debitore dell'imposta qualora non conoscano la situazione del destinatario. Infatti, nel quadro di lavori di costruzione, perché il destinatario della prestazione sia debitore dell'imposta occorrerebbe, in particolare, che almeno il 10% della «cifra d'affari mondiale» che quest'ultimo avrebbe realizzato nel corso dell'esercizio precedente provenga da tali lavori. Orbene, come si sarebbe verificato nel procedimento principale, il soggetto passivo potrebbe supporre, in un primo tempo, di aver superato tale soglia prima di constatare che ciò non era accaduto.

47 In proposito occorre ricordare, anzitutto, che, secondo costante giurisprudenza, la normativa dell'Unione deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. Tale esigenza di certezza del diritto si impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro (sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, Racc. pag. I-7203, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). Il principio della certezza del diritto si impone anche alle autorità nazionali incaricate di applicare il diritto dell'Unione (v. sentenza del 17 luglio 2008, *ASM Brescia*, C-347/06, Racc. pag. I-5641, punto 65 e giurisprudenza ivi citata).

48 Infatti, anche se la normativa di cui trattasi non è generalmente idonea a comportare oneri finanziari per i soggetti passivi ai sensi della sentenza *Isle of Wight Council e a.*, citata, ciò non toglie che, come potrebbe accadere in una controversia come quella di cui al procedimento principale, siffatto onere finanziario possa derivare dall'applicazione che ne viene fatta da parte delle autorità nazionali competenti se tale applicazione, almeno transitoriamente, non consente ai soggetti passivi interessati di conoscere con esattezza l'estensione dei loro obblighi in materia di IVA.

49 Spetta quindi al giudice del rinvio accertare, tenendo conto di tutte le circostanze di diritto e di fatto pertinenti, se ciò si verifichi nella fattispecie e adottare, all'occorrenza, le misure necessarie per porre rimedio alle conseguenze pregiudizievoli di un'applicazione delle disposizioni di cui trattasi, nella misura in cui viola il principio della certezza del diritto.

50 Occorre conseguentemente rispondere alla seconda e alla terza questione dichiarando che la decisione 2004/290 deve essere interpretata nel senso che la Repubblica federale di Germania può limitarsi ad esercitare l'autorizzazione concessa da tale decisione in modo parziale per talune categorie, come vari tipi di lavori di costruzione, e per le prestazioni fornite a determinati destinatari. All'atto della costituzione di tali categorie, detto Stato membro è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale nonché i principi generali del diritto dell'Unione, tra i quali segnatamente quelli di proporzionalità e di certezza del diritto. Spetta al giudice del rinvio accertare, tenendo conto di tutte le circostanze di diritto e di fatto pertinenti, se ciò si verifichi nel procedimento principale e adottare, all'occorrenza, le misure necessarie per porre rimedio alle conseguenze pregiudizievoli di un'applicazione delle disposizioni di cui trattasi in contrasto con i principi di proporzionalità o di certezza del diritto.

Sulla quarta questione

51 Alla luce della risposta fornita alla seconda e alla terza questione, non occorre rispondere alla quarta questione.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 2, punto 1, della decisione 2004/290/CE del Consiglio, del 30 marzo 2004, che autorizza la Germania ad applicare una misura di deroga all'articolo 21 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, deve essere interpretato nel senso che la nozione di «lavori di costruzione» che compare in tale disposizione comprende, oltre alle prestazioni considerate prestazioni di servizi, come definite all'articolo 6, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, come modificata dalla direttiva 2004/7/CE del Consiglio, del 20 gennaio 2004, anche quelle che costituiscono cessioni di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, di tale direttiva.**

2) **La decisione 2004/290 deve essere interpretata nel senso che la Repubblica federale di Germania può limitarsi ad esercitare l'autorizzazione concessa da tale decisione in modo parziale per talune categorie, come vari tipi di lavori di costruzione, e per le prestazioni fornite a determinati destinatari. All'atto della costituzione di tali categorie, detto Stato membro è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale nonché i principi generali del diritto dell'Unione, tra i quali segnatamente quelli di proporzionalità e di certezza del diritto. Spetta al giudice del rinvio accertare, tenendo conto di tutte le circostanze di diritto e di fatto pertinenti, se ciò si verifichi nel procedimento principale e adottare, all'occorrenza, le misure necessarie per porre rimedio alle conseguenze pregiudizievoli di un'applicazione delle disposizioni di cui trattasi in contrasto con i principi di proporzionalità o di certezza del diritto.**

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.