

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

8 giugno 2000 *

Nel procedimento C-396/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR

e

Finanzamt Paderborn,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle

* Lingua processuale: il tedesco.

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),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida (relatore), presidente di sezione, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris e dalla signora F. Macken, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo tedesco, dai signori W.-D. Plessing, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso Ministero, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori E. Traversa, consigliere giuridico, e A. Buschmann, funzionario nazionale distaccato presso il servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR, rappresentata dall'avv. B. Westermann, consulente fiscale a Paderborn, del governo tedesco, rappresentato dal signor C.-D. Quassowski, e della Commis-

sione, rappresentata dal signor J. Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente, all'udienza del 2 dicembre 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 dicembre 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 27 agosto 1998, pervenuta nella cancelleria della Corte il 6 novembre successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 17 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 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (in prosieguo: la «Schloßstraße») ed il Finanzamt Paderborn a proposito della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta dalla Schloßstraße su beni o servizi che le sono stati forniti al fine di realizzare determinate operazioni per cui una modifica legislativa posta in essere successivamente alla fornitura dei detti beni o servizi ha soppresso il diritto di rinunciare all'esenzione.

La sesta direttiva

3 L'art. 13 della sesta direttiva dispone:

«(...)

B. Altre esenzioni

Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso 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».

4 L'art. 17 della sesta direttiva prevede:

«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 all'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;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

- a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;
- b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15 e dell'articolo 16, paragrafo 1, punti B, C e D, e paragrafo 2;
- c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'art. 13 B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni

sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità.

(...)».

5 A tenore dell'art. 20 della sesta direttiva:

«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 deduzion[i], 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 distribuzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati (...)

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 la variazioni del diritto a deduzione che

hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

(...)

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.

(...)».

La normativa nazionale in materia di IVA

6 L'art. 4, punto 12, lett. a) dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG») dispone:

«Tra le operazioni rientranti nell'art. 1, n. 1, punti 1-3, sono esentate »:

(...)

12. a) la locazione e l'affitto di terreni (...)».

7 L'art. 9 dell'UStG precisa tuttavia:

«1. Un imprenditore può considerare imponibile un'operazione esentata a tenore dell'art. 4, punto (...) 12, quando la detta operazione è effettuata da un altro imprenditore per conto della sua impresa.

2. La rinuncia all'esenzione ai sensi del n. 1 è ammissibile unicamente (...) in caso di locazione e/o di affitto di terreni [art. 4, punto 12, lett. a)] quando l'imprenditore fornisca la prova che il terreno non sia utilizzato o destinato né a fini abitativi né a finalità non connesse ad un'attività d'impresa».

8 La Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (legge relativa alla lotta contro gli abusi ed alla semplificazione fiscale; in prosieguo: la «StMBG») del 21 dicembre 1993 (BGBl. I, 1993, pag. 2310) ha limitato, con effetto 1° gennaio 1994, l'estensione del diritto di opzione in materia di tassazione della locazione di terreni. L'art. 9, n. 2, dell'UStG, come modificato dalla StMBG, prevede:

«La rinuncia all'esenzione ai sensi del n. 1, è ammissibile (...) in caso di affitto o locazione di terreni [art. 4, punto 12, lett. a)] unicamente allorquando il beneficiario utilizzi o abbia intenzione di utilizzare il terreno per attività che non siano incompatibili con la detrazione dell'imposta a monte. Spetta all'imprenditore apportare la prova che tali condizioni sono soddisfatte».

9 Ai sensi dell'art. 18, n. 3, dell'UStG, la dichiarazione dell'imposta sulla cifra di affari è effettuata come in materia d'imposta.

10 L'art. 27, n. 2, dell'UStG, come modificato dalla StMBG, prevede la seguente disposizione transitoria:

«L'art. 9, n. 2, non è applicabile quando l'edificio costruito sul terreno

1. è utilizzato o destinato a fini abitativi ed è stato completato anteriormente al 1° aprile 1985;
2. è utilizzato o destinato ad altre finalità, non connesse ad un'attività d'impresa prima del 1° gennaio 1986;
3. è utilizzato o destinato a finalità diverse da quelle indicate ai punti 1 e 2 [fini abitativi o altre finalità non connesse ad un'attività d'impresa] ed è stato completato anteriormente al 1° gennaio 1998;

e quando (...) nei casi di cui al punto 3, la costruzione dell'edificio è stata iniziata prima dell'11 novembre 1993».

11 Gli artt. 164 e 168 dell'Abgabenordnung (codice delle imposte; in prosieguo: l'«AO») permettono una rapida liquidazione dell'imposta basando quest'ultima

esclusivamente sulle dichiarazioni del soggetto passivo, ma autorizzano per contro l'amministrazione tributaria a rettificare siffatta liquidazione sotto tutti i profili, con riguardo sia ai fatti sia al diritto.

12 Infatti, l'art. 164 dell'AO dispone:

«1. Le imposte possono accertarsi, fintantoché nella fattispecie non sia intervenuta una definitiva verifica, in via generale o particolare, e con riserva di successiva verifica, senza che l'accertamento debba motivarsi.

(...)

2. Fintantoché la suddetta riserva dispiega la sua efficacia, l'accertamento può essere passibile di annullamento o modifica (...)

(...)

4. La riserva di verifica perde effetto a partire dalla scadenza del termine di accertamento (...).

13 L'art. 168 dell'AO precisa che una dichiarazione d'imposta è assimilata ad una liquidazione dell'imposta con riserva di verifica. Quindi, in conformità dell'art. 18, n. 3, dell'UStG, la dichiarazione dell'imposta sulla cifra di affari si risolve essa stessa, in ragione delle disposizioni legislative in essere e con riserva di

verifica, in una liquidazione dell'imposta, che può essere modificata in qualsiasi momento, senza necessità di soddisfare altre condizioni.

La controversia nella causa principale e le questioni pregiudiziali

- 14 La Schloßstraße è una società di diritto civile avente ad oggetto la detenzione di un diritto di superficie su un terreno, l'edificazione su quest'ultimo di un edificio adibito ad abitazioni e ad uffici, nonché lo sfruttamento a lungo termine di tale proprietà fondiaria.
- 15 L'8 marzo 1991 la Schloßstraße ha ottenuto il diritto di superficie sul detto terreno e, il 16 marzo 1991, ha presentato una domanda di licenza edilizia. Essendo stata contestata la conformità col piano regolatore del progetto della Schloßstraße, la licenza in parola le veniva accordata solo il 27 maggio 1993.
- 16 Da una decisione adottata l'11 giugno 1993 dai soci della Schloßstraße emerge che gli stessi erano d'accordo per cedere a terzi la licenza edilizia immediatamente dopo il suo rilascio. Tale decisione però non ha potuto essere attuata, in mancanza di acquirenti. Il 10 ottobre 1993 la Schloßstraße ha concluso un contratto con un architetto ai fini della costruzione dell'immobile. I lavori sono iniziati nel gennaio 1994 e si sono conclusi nel dicembre dello stesso anno.
- 17 La superficie totale dell'immobile è stata divisa in tre parti, nella proporzione rispettivamente del 39,38% dato in locazione a fini abitativi e della superficie

rimanente affittata in ragione del 13,96% ad uno studio di architetto e del 46,49% ad una società per azioni (in prosieguo: la «società finanziaria») la cui attività consisteva sino a concorrenza del 90% nella prestazione di servizi finanziari fruente dell'esenzione dall'IVA.

- 18 Nelle dichiarazioni IVA relative agli esercizi 1992-1994, la Schloßstraße ha rinunciato, in conformità dell'art. 9 dell'UStG, all'esenzione in parola per le operazioni di locazione progettate o eseguite ed ha fatto valere il diritto alla detrazione sulle fatture dei beni o servizi connessi alla costruzione. Siffatto diritto le è stato in un primo tempo concesso.
- 19 Tuttavia, in conformità degli artt. 164 e 168 dell'AO, i corrispondenti avvisi di liquidazione dell'imposta sono stati emessi con riserva di verifica a posteriori.
- 20 Il Finanzamt Paderborn ha effettuato tale verifica. In seguito a quest'ultima, esso ha modificato i detti avvisi di liquidazione d'imposta per gli esercizi 1992 e 1993 ed emesso un primo avviso per l'esercizio 1994. In tale avviso, il Finanzamt ha accettato la detrazione dell'IVA assolta a monte solo sino alla concorrenza del 13,96% degli importi dichiarati, considerando che il solo uso tassabile dell'immobile era quello dello studio di architetto. Secondo il Finanzamt, non era più possibile accordare la detrazione dell'IVA quanto al 46,49% della superficie dell'immobile utilizzato dalla società finanziaria per realizzare le operazioni esentate, nella misura in cui, per tale tipo di operazioni, la possibilità di rinunciare all'esenzione sarebbe stata soppressa a partire dal 1° gennaio 1994 in seguito alla modifica dell'art. 9, n. 2, dell'UStG ad opera della StMBG. Peraltro, il Finanzamt ha ritenuto che la Schloßstraße nemmeno potesse invocare le disposizioni transitorie di cui all'art. 27, n. 2, dell'UStG, come modificato dalla StMBG, in quanto la costruzione dell'edificio non era iniziata prima dell'11 novembre 1993, data limite prevista da tale disposizione per poter rinunciare al beneficio dell'esenzione.

- 21 La Schloßstraße ha presentato reclamo avverso gli avvisi di liquidazione dell'IVA per gli esercizi 1992, 1993 e 1994, reclamo che è stato respinto dal Finanzamt.
- 22 L'8 dicembre 1995 la Schloßstraße ha presentato un ricorso dinanzi al Finanzgericht Münster avverso tale decisione di rigetto del Finanzamt. Con sentenza 8 ottobre 1996 il Finanzgericht ha respinto tale ricorso.
- 23 Il 27 novembre 1996 la Schloßstraße ha presentato un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof. In tale ricorso la Schloßstraße fa valere, da un lato, che la limitazione del diritto di optare per la tassazione introdotta dalla StMBG non può esserle applicata in quanto la costruzione dell'immobile dovrebbe considerarsi come iniziata alla data in cui ha presentato domanda di licenza edilizia o, quanto meno, allorché quest'ultima le è stata concessa. D'altra parte, essa inferisce dalla sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo (Racc. pag. I-857), che la tutela del legittimo affidamento osta a che il diritto alla detrazione dell'IVA assolta durante gli esercizi 1992 e 1993, segnatamente sulle spese di architetto e notarili, le venga revocato a posteriori.
- 24 Il Bundesfinanzhof formula dubbi in merito al successo del ricorso in «Revision» sul fondamento dell'UStG e delle regole di procedura di cui all'AO. Esso ritiene anzitutto che la Schloßstraße non può invocare le disposizioni transitorie di cui all'art. 27, n. 2, dell'UStG in quanto la costruzione dell'immobile è iniziata solo nel corso del gennaio 1994. Le prestazioni già fornite nel 1992 e nel 1993 rientrebbero nelle spese di costruzione dell'immobile e, quindi, di quest'ultimo quale «bene d'investimento». Conseguentemente, la decisione relativa alla detrazione dell'IVA assolta sulle prestazioni in parola non potrebbe essere adottata senza tener conto della data di costruzione, né, quindi, della limitazione

introdotta dalla StMBG, poiché essa dipende dalla destinazione effettiva del detto immobile, cioè dalle operazioni di locazione effettuate nel 1994, e dalla questione se siffatte operazioni siano imponibili o esenti.

- 25 Dato che, conformemente alla giurisprudenza del Bundesfinanzhof relativa all'UStG, la decisione definitiva sul diritto alla detrazione può essere adottata solo quando sia conosciuta l'utilizzazione effettiva dei beni d'investimento, il Finanzamt avrebbe avuto il diritto, conformemente all'art. 164, n. 2, dell'AO, di modificare gli avvisi di liquidazione dell'imposta emessi con riserva di verifica a posteriori e di rifiutare la detrazione nella misura in cui i servizi forniti siano alla fine stati utilizzati per realizzare operazioni esentate dall'IVA.
- 26 In secondo luogo, il giudice a quo rileva che l'applicazione retroattiva dell'art. 9, n. 2, dell'UStG, nella versione modificata dalla StMBG, alle prestazioni fornite nel 1992 e nel 1993 non viola il principio costituzionale di irretroattività. Infatti, alla data in cui la nuova versione dell'art. 9, n. 2, dell'UStG è entrata in vigore, il diritto alla detrazione relativo ai beni d'investimento non era definitivo poiché non si era ancora stabilita l'utilizzazione finale di tali beni e tale elemento sarebbe decisivo per la decisione in merito al diritto alla detrazione.
- 27 Infine, il Bundesfinanzhof considera che la Schloßstraße non può valersi del legittimo affidamento ed invocare il convincimento che si era formata di poter esercitare l'opzione prevista all'art. 9, n. 2, dell'UStG con riguardo all'asserita intenzione di affittare l'immobile poiché la costruzione del medesimo è iniziata solo successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa. Esso rileva anche che, secondo gli accertamenti del Finanzgericht, la Schloßstraße era ancora intenzionata, l'11 giugno 1993, a cedere la licenza edilizia a terzi e che l'incarico dato all'architetto non era accompagnato da alcuna istruzione ferma quanto alla costruzione. Inoltre, secondo il giudice a quo, l'IVA corrispondente agli anni controversi sarebbe stata liquidata con riserva di verifica a posteriori, cosicché la Schloßstraße non poteva legittimamente fondarsi sull'aspettativa che tale liquidazione non sarebbe stata modificata.

28 Tuttavia il Bundesfinanzhof, interrogandosi sul punto se un'interpretazione siffatta delle disposizioni applicabili del diritto tedesco sia conforme alla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 17 della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, con relativo rinvio alla sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo), continui a sussistere il diritto alla detrazione allorquando il soggetto passivo, per cause indipendenti dalla sua volontà, non abbia mai impiegato, per realizzare operazioni imponibili, i relativi beni o servizi.

Se, secondo tale principio, continui a sussistere il diritto alla detrazione anche quando il soggetto passivo abbia sì utilizzato concretamente i suddetti beni o servizi per realizzare determinate operazioni (di locazione), ma poi, a causa di una modifica legislativa, non sia più legittimato, dopo l'acquisizione del bene o del servizio, alla rinuncia all'esenzione fiscale per tali operazioni e quindi concretamente non sia più in grado di effettuare operazioni imponibili.

2) Se nel caso siffatto di una circostanza prodottasi in un periodo successivo sussista ancora il diritto alla detrazione allorquando l'imposta sia stata accertata, conformemente al diritto interno, con riserva di controllo a posteriori, il che consente un più rapido accertamento basandosi unicamente sulle indicazioni fornite dal soggetto passivo, ma dà al contempo all'autorità tributaria la possibilità di rettificare sotto tutti i profili, con riguardo sia ai fatti sia al diritto, l'accertamento in parola».

29 Con le due questioni, che occorre esaminare globalmente, il giudice nazionale chiede in sostanza se l'art. 17 della sesta direttiva vada interpretato nel senso che il diritto, per 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 rimanga acquisito quando una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi, ma precedente all'inizio delle dette operazioni, priva tale soggetto del diritto di rinunciare all'esenzione di quest'ultime, anche se l'IVA sia stata liquidata con riserva di controllo a posteriori.

- 30 Il governo tedesco sostiene che l'art. 17, n. 1, della sesta direttiva determina unicamente il momento a partire dal quale nasce il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte. I presupposti materiali e legali che disciplinano l'esercizio del diritto in parola sarebbero fissati dal n. 2 della disposizione medesima. Fra tali presupposti figurerebbe quello che esige che i beni e servizi su cui è stata assolta l'IVA siano stati utilizzati per realizzare operazioni imponibili. Pertanto, secondo il governo tedesco, una decisione definitiva quanto al diritto alla detrazione potrebbe essere adottata solo quando siano note le operazioni per cui i detti beni e servizi sono stati effettivamente utilizzati ed una decisione siffatta dovrebbe tener conto delle modifiche legislative poste in essere prima dell'inizio delle operazioni imponibili.
- 31 Conseguentemente, un soggetto passivo non fruirebbe di alcun diritto a detrarre l'IVA assolta su beni o servizi che gli sono stati forniti allo scopo di realizzare determinate operazioni di locazione, quando, dopo la fornitura dei detti beni o servizi ma prima dell'inizio di siffatte operazioni di locazione, una modifica legislativa faccia perdere a tale soggetto passivo il diritto di rinunciare all'esenzione di tali operazioni.
- 32 Il governo tedesco aggiunge che il fatto che, nella causa principale, i beni o servizi sono stati utilizzati per la realizzazione di operazioni in definitiva esentate distinguerebbe il presente procedimento da quelli all'origine delle sentenze Inzo, citata, e 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1), in cui i beni o servizi erano destinati ad essere utilizzati nella prospettiva di operazioni imponibili che, finalmente, non sono state realizzate.

- 33 Va preliminarmente ricordato che la sesta direttiva istituisce, al titolo x (artt. 13-16), un regime di esenzione dall'IVA a favore di determinate operazioni. Tra i casi di esenzione figurano, a norma dell'art. 13, parte B, lett. b), l'affitto e la locazione di beni immobili. Per tali operazioni, gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà, in forza dell'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), di reintrodurre la tassazione, tramite un diritto di opzione che possono accordare ai loro soggetti passivi. A norma dell'art. 13, parte C, secondo comma, gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto di opzione e stabilirne le modalità di esercizio.
- 34 In proposito, la Corte ha dichiarato che uno Stato membro che ha fatto uso della possibilità prevista dall'art. 13, parte 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 (sentenza 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex, Racc. pag. I-8153, punto 27).
- 35 Va esaminato in tale contesto se un soggetto passivo il quale ha assolto l'IVA su beni o servizi fornitigli allo scopo di realizzare determinate operazioni di locazione abbia acquisito il diritto a detrarre siffatta IVA quand'anche, tra la data di fornitura dei detti beni o servizi e quella dell'inizio delle operazioni di locazione, una modifica legislativa ha soppresso il diritto di rinunciare all'esenzione di tali operazioni.
- 36 Occorre ricordare al riguardo che chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva ed effettua a tal fine le prime spese di investimento, deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi, conformemente agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva, il diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o pagata sulle spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dovere aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua

impresa (sentenze Ghent Coal Terminal, citata, punto 17, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 47).

- 37 Di conseguenza, è l'acquisto di beni o servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della deduzione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 17 della sesta direttiva e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, che vanno effettuate alle condizioni previste all'art. 20 della direttiva stessa (sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 15).
- 38 Siffatta interpretazione è confermata dal tenore dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, secondo cui il diritto in parola nasce quando l'imposta deducibile diviene esigibile. In conformità dell'art. 10, n. 2, della direttiva in parola, ciò si verifica quando la cessione dei beni o la prestazione dei servizi sia effettuata a favore del soggetto passivo avente diritto alla detrazione.
- 39 Inoltre, qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva sarebbe in contrasto col principio della neutralità dell'IVA nel senso che porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità dell'art. 17, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese di investimento effettuate prima dell'effettivo esercizio dell'impresa e quelle effettuate durante il detto esercizio (sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 23; Inzo, citata, punto 16, e Gabalfrisa e a., citata, punto 45).
- 40 Tuttavia, l'art. 4 della sesta direttiva non osta a che l'amministrazione finanziaria esiga che la dichiarata intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo

ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi. In tale contesto occorre sottolineare che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (sentenze citate Rompelman, punto 24; Inzo, punti 23 e 24, e Gabalfrisa e a., punto 46).

- 41 Alla luce di quanto precede, spetta al giudice nazionale verificare se, tenuto conto delle circostanze della causa principale e segnatamente del fatto che, l'11 giugno 1993, i soci della Schloßstraße erano ancora intenzionati a cedere a terzi la licenza edilizia subito dopo il suo rilascio, la dichiarazione dell'intenzione di dare inizio alle attività economiche che hanno dato luogo alle operazioni imponibili sia stata emessa in buona fede e risulti confermata da elementi obiettivi.
- 42 In assenza di circostanze fraudolente o abusive e con riserva di eventuali rettifiche conformemente alle condizioni di cui all'art. 20 della sesta direttiva, il diritto alla detrazione, una volta sorto, resta acquisito anche qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. In tal caso, infatti, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso delle somme detratte (sentenza Ghent Coal Terminal, citata, punti 20 e 22).
- 43 Orbene, una modifica legislativa sopravvenuta, come nella causa principale, tra la data della fornitura dei beni o servizi al fine di realizzare determinate operazioni economiche e quella dell'inizio delle operazioni stesse che priva retroattivamente il soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione dall'IVA per tali operazioni costituisce una circostanza estranea alla sua volontà.

- 44 Va in proposito ricordato che, al punto 26 della già citata sentenza Belgocodex, la Corte ha dichiarato, in merito alla soppressione retroattiva del diritto di optare per la tassazione e dei diritti alla detrazione già nati a norma della sesta direttiva, che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie.
- 45 Nelle circostanze specifiche all'origine della detta sentenza Belgocodex, citata, la Corte ha dichiarato, al punto 26 della stessa, che spettava al giudice nazionale valutare se una violazione di questi principi fosse stata commessa con l'abolizione retroattiva della legge che aveva istituito il diritto di opzione. Tenuto conto del fatto che le modalità di esecuzione di tale legge non erano mai state adottate, la Corte ha dichiarato che le circostanze della fattispecie non consentivano alla Corte di decidere se le disposizioni della detta legge avessero potuto far sorgere, in capo al soggetto passivo, un legittimo affidamento meritevole di tutela.
- 46 Nella causa principale, come l'avvocato generale ha rilevato ai punti 40-43 delle conclusioni, tali circostanze specifiche non sussistono. Emerge infatti dal fascicolo che la Schloßstraße ha optato per la tassazione dei beni o dei servizi acquisiti nel corso degli esercizi 1992 e 1993 conformemente alla legislazione nazionale in vigore alla data in cui essa ha esercitato il suo diritto di opzione e che l'amministrazione tributaria le ha rifiutato l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta su tali beni o servizi per il solo motivo che la StMBG aveva soppresso il diritto di optare per la tassazione.
- 47 Dato quanto precede, dal momento che il giudice nazionale dichiara che l'intenzione di iniziare attività economiche che danno luogo ad operazioni imponibili è stata dichiarata in buona fede e che siffatta intenzione è confermata da elementi oggettivi, il soggetto passivo fruisce del diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o assolta sui beni o servizi forniti ai fini delle attività economiche ch'esso intende realizzare e i principi della tutela del legittimo

affidamento e della certezza del diritto ostano a che un modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi lo privi, con effetto retroattivo, di un diritto siffatto.

- 48 Contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, una siffatta conclusione non può essere rimessa in questione dal fatto che, nella causa principale, la riserva di verifica a posteriori autorizzava l'amministrazione tributaria a rettificare la liquidazione dell'IVA sotto tutti i profili, con riguardo sia ai fatti sia al diritto.
- 49 Occorre rilevare in proposito, come ha fatto l'avvocato generale ai paragrafi 46-50 delle conclusioni, che la possibilità, per l'amministrazione tributaria, di effettuare verifiche e di modificare gli avvisi di liquidazione provvisoria dell'imposta ch'essa invia ai soggetti passivi presenta un'utilità incontestabile nella gestione delle imposte, in generale, e dell'IVA, in particolare.
- 50 Una siffatta possibilità permette infatti all'amministrazione tributaria di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte quando, in maniera fraudolenta o abusiva, il soggetto passivo ha simulato di voler svolgere una particolare attività economica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di detrazione.
- 51 La liquidazione dell'IVA con riserva di verifica a posteriori permette anche di procedere, alle condizioni previste all'art. 20 della sesta direttiva, alla rettifica degli importi dell'IVA che il soggetto passivo ha detratto in occasione dell'acquisto di beni d'investimento, segnatamente quando quest'ultima modifica il progetto di utilizzazione dell'immobile, ad esempio, maggiorando la parte di quest'ultimo destinata a fini abitativi.

- 52 Al di fuori delle ipotesi menzionate nei due punti precedenti, la liquidazione dell'IVA con riserva di verifica a posteriori non può tuttavia permettere all'amministrazione tributaria di privare un soggetto passivo del diritto alla detrazione che egli ha acquisito, come risulta dai punti 45-46 della presente sentenza, in conformità dell'art. 17 della sesta direttiva.
- 53 Le questioni sollevate vanno quindi risolte dichiarando che l'art. 17 della sesta direttiva dev'essere interpretato 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, anche se l'IVA sia stata liquidata con riserva di controllo a posteriori.

Sulle spese

- 54 Le spese sostenute dal governo tedesco e 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof con ordinanza 27 agosto 1998, dichiara:

L'art. 17 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 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, anche se l'IVA sia stata liquidata con riserva di controllo a posteriori.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Hirsch

Skouris

Macken

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 giugno 2000.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida