

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ANTONIO TIZZANO

presentate il 3 giugno 2003¹

1. Con sentenze del 14 e 21 dicembre 2001 lo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) ha proposto alla Corte, in forza dell'art. 234 CE, alcuni quesiti pregiudiziali per l'interpretazione della sesta direttiva IVA² (in prosieguo: la «direttiva»). In particolare, il giudice del rinvio chiede se i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto impediscano ad uno Stato membro, a seguito di una modifica legislativa sopravvenuta, di imporre ad un soggetto passivo, in virtù dell'art. 20 o, in alternativa, dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva, la restituzione intera o parziale dell'IVA da questo detratta ai sensi della direttiva. Il giudice del rinvio chiede alla Corte anche di precisare la portata di detta modifica legislativa sui contratti di locazione di beni immobili esistenti al momento della sua entrata in vigore. Infine, il giudice del rinvio chiede di precisare se la risposta al primo quesito vari qualora si prenda in considerazione solo il periodo successivo all'annuncio del progetto di legge che contiene detta modifica legislativa.

I — Quadro giuridico

A — *Le pertinenti disposizioni della direttiva*

2. L'art. 2 della direttiva dispone che:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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;

(...)».

3. L'art. 4, n. 1, della direttiva stabilisce che:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo le attività economiche di cui al

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di tale attività».

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

4. Ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva:

«1. La base imponibile è costituita:

(...)

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

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».

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;

7. L'art. 13, parte B, della direttiva dispone:

(...))».

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

5. Ai sensi dell'art. 10, n. 2, della direttiva, «(...) l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (...))».

(...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili (...).

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:

8. Tuttavia, ai sensi dell'art. 13, parte C, della direttiva:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuto 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;

«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;

c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a) (...).

(...).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

10. Infine, ai sensi dell'art. 20 della direttiva:

«1. La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

9. L'art. 17 della direttiva stabilisce che:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

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 distribuzione, 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.

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 anni³.

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.

(...).

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.

B — *Le pertinenti disposizioni della normativa olandese*

11. I Paesi Bassi hanno trasposto la direttiva con una legge del 28 dicembre 1978⁴ che ha modificato la «Wet op de omzetbelasting 1968» (legge sull'imposta sul giro di

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.

3 — Ai sensi dell'art. 1, n. 4), della direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, 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), detto comma è stato sostituito dal 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».

4 — Staatsblad 1978, pag. 677.

affari del 1968; in prosieguo: la «legge del 1968»)⁵. La legge del 1968 è poi stata ulteriormente modificata dalla «Wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968 enz.» (legge del 18 dicembre 1995 recante modifica della legge sul giro di affari del 1968 ecc.; in prosieguo: la «legge del dicembre 1995»)⁶.

12. In attuazione dell'art. 13, parti B e C, della direttiva, l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della legge del 1968 stabiliva, prima delle modifiche ad esso apportate dalla legge del dicembre 1995, l'esonero dall'IVA della locazione di beni immobili, attribuendo tuttavia al locatore ed al conduttore, mediante presentazione all'amministrazione fiscale di una domanda congiunta in tal senso, la possibilità di optare per l'assoggettamento ad IVA della locazione di immobili a fini non abitativi.

13. Tuttavia, a seguito delle modifiche apportate a questa disposizione dalla legge del dicembre 1995, la possibilità di esercitare la suddetta opzione è stata limitata ai soli casi in cui il conduttore utilizza i beni immobili in locazione a fini per i quali esso ha un diritto totale o quasi totale a detrarre l'IVA.

14. Ai sensi dell'art. V, n. 1, della legge del dicembre 1995, quest'ultima è entrata in vigore il 29 dicembre 1995, ma si applica retroattivamente a decorrere dal 31 marzo 1995, alle 18.00, data in cui il Segretario di

Stato alle Finanze olandese ha emesso un comunicato stampa indicante l'intenzione del Consiglio dei Ministri di modificare la legge del 1968 con effetto retroattivo a decorrere dal comunicato stesso. L'art. V, n. 9, prevede tuttavia che la nuova disciplina non si applichi, per un periodo compreso tra il primo esercizio finanziario in cui il locatore ha cominciato ad utilizzare l'immobile e l'inizio del decimo esercizio finanziario, ai contratti di locazione di beni immobili conclusi in forma scritta al 31 marzo 1995, alle 18.00, e rispondenti a determinate condizioni.

15. Le modalità per la rettifica dell'IVA detratta relativamente a beni immobili è disciplinata dall'art. 13, n. 2, del regolamento di attuazione della legge del 1968 (in prosieguo: il «regolamento di attuazione del 1968»). Questo, in conformità con le disposizioni dell'art. 20 della direttiva, stabilisce che la detrazione relativa ai beni immobili è rettificata su un periodo di nove esercizi finanziari a decorrere da quello in cui l'operatore ha effettuato la prima utilizzazione del bene e che la rettifica si effettua annualmente sulla decima parte dell'ammontare dell'IVA detratta.

II — Fatti, procedimenti dinanzi al giudice nazionale e quesiti pregiudiziali

Causa C-487/01

16. Nel corso degli anni 1990-1991 il Comune di Leusden procedeva alla sostitu-

⁵ — Staatsblad 1978, pag. 677.

⁶ — Staatsblad 1995, pag. 659.

zione, in un campo sportivo di sua proprietà, di un manto erboso naturale con un manto erboso artificiale. Il 1° gennaio 1992 detto campo sportivo veniva dato in locazione al Mixed Hockey Club (in prosieguo: il «club di hockey»).

17. Sebbene il club di hockey non beneficiasse di alcun diritto a detrarre l'IVA, esso optava, assieme al Comune di Leusden, per l'assoggettamento ad IVA della locazione ai sensi dell'art. 11 della legge del 1968. Ciò ha consentito al Comune di Leusden, in base all'art. 17 della direttiva, secondo cui l'IVA su beni o servizi è detraibile solo nella misura in cui questi siano utilizzati per operazioni anch'esse soggette ad IVA, di detrarre interamente l'IVA relativa ai lavori fatti eseguire sul campo sportivo.

18. A seguito della modifica apportata dalla legge del dicembre 1995 all'art. 11 della legge del 1968, veniva meno tuttavia la possibilità per il Comune di Leusden e il club di hockey di assoggettare ad IVA la locazione del suddetto campo sportivo. Per tale motivo, l'amministrazione fiscale decideva di chiedere al Comune di Leusden, in virtù dell'art. 13 del regolamento di attuazione del 1968, la rettifica della detrazione dell'IVA relativa ai suddetti lavori. Detta rettifica, in particolare, veniva imposta solo per una porzione dell'IVA inizialmente detratta, ossia quella relativa agli anni residui, dopo l'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, del periodo di rettifica decennale decorrente dalla prima utilizzazione del campo sportivo.

19. Avverso tale decisione, il Comune di Leusden ha proposto ricorso innanzi al Gerechtshof di Amsterdam, che lo ha tuttavia respinto con sentenza. Contro quest'ultima il Comune di Leusden ha quindi proposto ricorso allo Hoge Raad lamentando, fra l'altro, che la rettifica della detrazione dell'IVA in conseguenza della suddetta modifica legislativa fosse in contrasto con i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto evocati nelle sentenze della Corte 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex⁷, e 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schloßstraße⁸.

20. Nutrendo dubbi sull'interpretazione da darsi alle pertinenti disposizioni della direttiva a causa di alcune differenze esistenti tra i fatti del caso in esame e quelli cui si riferiscono le due sentenze appena citate, lo Hoge Raad ha sospeso il procedimento per chiedere alla Corte in via pregiudiziale:

«1) Se gli artt. 20, n. 2, e 17 della sesta direttiva o 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 relativamente a un bene immobile fornitogli per essere concesso in locazione (soggetta ad IVA) venga rettificata per il solo motivo che il soggetto passivo d'imposta, a seguito di

7 — Racc. pag. I-8153.

8 — Racc. pag. I-4279.

una modifica normativa, non ha più il diritto di rinunciare all'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) e non ancora decorsi ai sensi del menzionato art. 20, n. 2.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se la modifica normativa resti disapplicata solo nei riguardi dell'imposta portata a deduzione di cui alla menzionata questione sub 1) ovvero anche per quanto riguarda il fatto che, in applicazione del disposto dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva, sono assoggettate ad imposta anche le locazioni menzionate nella questione sub 1), fintantoché non sia decorso il periodo di rettifica».

Causa C-7/02

21. Nel corso degli anni 1994 e 1995 la società G&S Properties BV (in prosieguo: la «G&S»), appartenente al gruppo Holin Groep BV c.s. (in prosieguo: il «gruppo Holin»), faceva edificare su di un terreno di sua proprietà un complesso immobiliare composto di locali ad uso ufficio, detraendo l'IVA che le era stata fatturata a tale titolo.

22. Verso la metà del 1994 la G&S avviava negoziati per la locazione di una parte del complesso di uffici o la vendita del complesso alla ING Bank NV (in prosieguo: la «ING Bank»). Durante i negoziati la G&S e la ING Bank convenivano che, in caso di conclusione del contratto di locazione, avrebbero optato per la tassazione della locazione ai sensi dell'art. 11 della legge del 1968. La ING Bank avrebbe destinato il bene locato alla propria attività bancaria, che per legge è esente da IVA.

23. Sebbene G&S sostenga di essersi impegnata prima del 31 marzo 1995 a locare il suddetto immobile alla ING Bank, il contratto di locazione veniva concluso per iscritto solo nel dicembre 1995 ed aveva inizio il 1° gennaio 1996.

24. Successivamente, la ING Bank e il gruppo Holin presentavano all'ispettorato delle finanze una domanda di deroga all'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 11 della legge del 1968. La domanda veniva però respinta in quanto, a seguito dell'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, l'art. 11 della legge del 1968 era stato modificato ed il contratto di locazione, non essendo ancora concluso per iscritto il 31 marzo 1995, alle 18.00, non poteva beneficiare del regime transitorio di cui all'art. V, n. 9, della legge del dicembre 1995.

25. L'ispettorato stabiliva inoltre che il gruppo Holin aveva costruito l'immobile in questione nel quadro della propria impresa, che lo impiegava per i bisogni di tale impresa e che, se detto immobile fosse stato acquistato da terzi, il gruppo Holin non avrebbe potuto detrarre l'IVA. L'ispet-

torato, pertanto, ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. h), della legge del 1968, che è basata sull'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva, imponeva al gruppo Holin il pagamento dell'IVA, da questo in precedenza detratta, relativa ai lavori di edificazione dell'immobile in questione.

26. Avverso tale decisione il gruppo Holin ha proposto ricorso innanzi al Gerechtshof di Amsterdam, che lo ha tuttavia respinto con sentenza. Contro quest'ultima il gruppo Holin si è quindi rivolto allo Hoge Raad lamentando che, nell'imporre l'IVA ai sensi della disposizione nazionale fondata sull'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva, a seguito della suddetta modifica legislativa, la decisione impugnata violasse i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto richiamati nelle ricordate sentenze Belgocodex e Schloßstraße.

27. Nutrendo dubbi sull'interpretazione da darsi alle pertinenti disposizioni della direttiva a causa di alcune differenze esistenti tra i fatti del caso in esame e quelli cui si riferiscono le due sentenze appena citate, lo Hoge Raad ha sospeso il procedimento per chiedere alla Corte in via pregiudiziale:

«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 ostino — in un caso in cui non ricorra frode o abuso né variazione dell'uso previsto, ai sensi dei punti 50 e 51 della sentenza che la Corte di giustizia ha pronunciato nella causa Schloßstraße — ad una imposi-

zione 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 il primo quesito richieda una soluzione affermativa, gli elementi del prezzo di costo di cui all'art. 11, parte 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)».

III — Procedimento dinanzi alla Corte

28. Nella fase scritta del procedimento hanno depositato osservazioni dinanzi alla

Corte, relativamente alla causa C-487/01: il Comune di Leusden, il governo francese, dei Paesi Bassi e la Commissione; relativamente alla causa C-7/02: il governo francese, dei Paesi Bassi e del Regno Unito e la Commissione. Le due cause sono state riunite con ordinanza del 6 novembre 2002 ai sensi dell'art. 43 del regolamento di procedura della Corte. Il Comune di Leusden, il gruppo Holin, il governo dei Paesi Bassi e la Commissione hanno partecipato all'udienza tenutasi il 9 gennaio 2003.

IV — Analisi giuridica

A — *Sui primi quesiti pregiudiziali nelle cause C-487/01 e C-7/02*

29. Con il primo quesito nella causa C-487/01 il giudice del rinvio chiede in sostanza alla Corte di chiarire se i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto impediscano ad uno Stato membro, a seguito di una modifica legislativa sopravvenuta, di imporre ad un soggetto passivo, in virtù dell'art. 20 della direttiva, la restituzione dell'imposta da questo detratta.

30. Il primo quesito nella causa C-7/02 è sostanzialmente identico a quello appena esposto, con la sola differenza che la disposizione relativamente alla quale esso è sollevato è l'art. 5, n. 7, lett. a), invece dell'art. 20 della direttiva.

31. Poiché detti quesiti sono molto simili, ne farò qui di seguito una trattazione congiunta.

Sintesi delle osservazioni presentate alla Corte

32. Il Comune di Leusden ricorda di aver elaborato i propri piani d'investimento e fissato il canone di locazione del campo sportivo al club di hockey facendo affidamento, al momento dell'esecuzione dei lavori di ristrutturazione di detto campo, sulla legislazione allora vigente, che gli riconosceva il diritto di detrarre integralmente l'IVA gravante sulle spese relative a tali lavori. Non essendovi nessuna clausola nel contratto di locazione che gli consenta, in caso di modifiche legislative come quella in oggetto, di adeguare il canone in modo da fare gravare sul conduttore l'onere finanziario derivante dalla rettifica, esso si vedrebbe ora costretto, per non subire tale onere, ad avviare un'azione giudiziaria, dall'esito ovviamente incerto, per adeguare il canone ex art. 258 del libro VI del codice civile olandese.

33. A sostegno delle proprie ragioni, il Comune di Leusden si richiama alla sentenza Schloßstraße e alle conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa C-17/01, Sudholz⁹. Da esse emergerebbe

⁹ — Conclusioni presentate dall'avvocato generale Geelhoed il 24 ottobre 2002 nella causa C-17/01, Sudholz (sentenza 29 aprile 2004, Racc. pag. I-4243, pag. I-4245).

che i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento si oppongono in linea generale a che il diritto alla detrazione dell'IVA, una volta acquisito, possa essere successivamente revocato a causa di una modifica legislativa sopravvenuta. Alla luce di detti principi, il Comune di Leusden conclude quindi che nessuna rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva possa essergli richiesta relativamente all'IVA detratta e che pertanto al primo quesito debba risponderci in maniera positiva

34. Anche il gruppo Holin sostiene di avere fatto affidamento, dagli inizi dei lavori di costruzione dell'edificio poi dato in locazione alla ING Bank, sulla possibilità di optare per l'assoggettamento ad IVA di tale locazione sulla base della versione allora vigente dell'art. 11 della legge del 1968. Detto edificio sarebbe stato costruito proprio in vista della sua locazione alla ING Bank, come è dimostrato dal fatto che è stato dotato di casseforti. Inoltre, continua detto gruppo, già prima del 31 marzo 1995 esso si sarebbe vincolato in via precontrattuale con la ING Bank relativamente alla futura locazione di detto immobile ed all'assoggettamento ad IVA del canone di locazione.

35. Il gruppo Holin ritiene pertanto che, alla luce dei principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto, e più specificamente dell'applicazione che ne ha fatto la Corte nella ricordata sentenza Schloßstraße, l'amministrazione fiscale olandese non potesse, a seguito della sopravvenuta modifica legislativa dell'art. 11 della legge del 1968, pretendere la restituzione dell'IVA da esso detratta né mediante una rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva

né mediante l'imposizione di una tassa ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva. Esso conclude, quindi, nel senso che al primo quesito nella causa C-7/02 debba darsi risposta affermativa.

36. Di diverso avviso sono il governo dei Paesi Bassi, il governo francese e la Commissione, nonché, limitatamente alla causa C-7/02, l'unica cioè nella quale ha presentato osservazioni, il governo del Regno Unito.

37. Per quanto riguarda, anzitutto, la causa C-487/01, il governo dei Paesi Bassi osserva che, ai sensi dell'art. 20 della direttiva, si deve procedere alla rettifica della detrazione dell'IVA ogniqualvolta l'utilizzazione, nell'ambito di attività soggette ad IVA, dei beni o servizi relativamente ai quali è avvenuta la detrazione non abbia successivamente luogo o abbia luogo in maniera diversa rispetto a quanto inizialmente dichiarato dal soggetto passivo. Detta regola varrebbe non solo nei casi in cui l'utilizzazione effettiva dei beni o servizi differisce da quella inizialmente prevista per volontà del soggetto passivo, ma anche nei casi in cui detta utilizzazione non è più possibile a causa di una modifica legislativa. Difatti, continua il governo dei Paesi Bassi, se il legislatore avesse voluto escludere che circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, come una modifica legislativa, possano dare luogo a rettifica, esso avrebbe dovuto farlo espressamente. Al contrario, l'art. 20, n. 1, lett. b), della direttiva prevede che anche in caso di furto, ossia in una circostanza chiaramente estranea alla volontà del soggetto passivo, gli Stati membri possono esigere la rettifica della detrazione.

38. Vero è, prosegue tale governo, in ciò seguito anche dal governo francese e dalla Commissione, che l'art. 20 della direttiva non ambisce ad elencare tutti i casi di regolarizzazione, ma solo alcuni a carattere esemplificativo, come prova l'uso dell'espressione «in particolare» nella prima frase del n. 1 della disposizione. L'ipotesi dunque che detta regolarizzazione sia frutto di una modifica legislativa non sarebbe esclusa dalla direttiva.

39. D'altra parte, sottolineano il governo dei Paesi Bassi e la Commissione, il presente caso differisce da quello esaminato dalla Corte nella causa *Schloßstraße*. Mentre, infatti, in quest'ultima si discuteva di una modifica legislativa che pregiudicava, con effetto retroattivo, una deduzione già accordata, privando quindi completamente il soggetto passivo del relativo diritto alla detrazione dell'IVA precedentemente acquisito, nel caso qui in esame si tratta di regolarizzare legalmente, sulla base dell'art. 20 della direttiva, una detrazione non con effetto retroattivo, ma unicamente in relazione agli anni del periodo decennale di rettifica non ancora decorsi al momento dell'entrata in vigore della modifica legislativa.

40. Il governo dei Paesi Bassi sostiene anche che il Comune di Leusden avrebbe potuto evitare il pregiudizio economico derivante dalla rettifica accordandosi con il club di hockey per un adeguamento del canone di locazione o adendo il giudice ex art. 258 del libro VI del codice civile.

41. Esso aggiunge, infine, che se la Corte escludesse l'applicabilità della rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva, il Comune di Leusden godrebbe del diritto alla detrazione relativamente a beni la cui utilizzazione è esente da IVA. Ciò sarebbe contrario, secondo detto governo, al principio — che emerge dai punti 44 della sentenza *Becker*¹⁰, 14-16 della sentenza *Weissgerber*¹¹ e 23 della sentenza *Monte dei Paschi di Siena*¹² — in base al quale un soggetto che intende svolgere un'attività esente da imposta non può vantare alcun diritto alla detrazione.

42. Quanto alla causa C-7/02, il governo dei Paesi Bassi osserva che l'applicazione al gruppo *Holin* dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva è una conseguenza solo indiretta della modifica legislativa in questione. Ai sensi di tale articolo, infatti, detta imposta diventerebbe esigibile nel momento in cui il soggetto passivo dispone del bene ai fini della propria impresa. Nel caso di specie ciò sarebbe avvenuto il 1° gennaio 1996, data dell'inizio del contratto di locazione, cioè in un momento successivo all'entrata in vigore della modifica legislativa. La presente fattispecie differirebbe quindi sostanzialmente dalla causa *Schloßstraße*, ove il soggetto passivo era stato privato da una modifica legislativa con effetto retroattivo di un diritto alla detrazione già maturato.

10 — Sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81 (Racc. pag. 53, punto 44).

11 — Sentenza 14 luglio 1988, causa 207/87 (Racc. pag. 4433, punti 14-16).

12 — Sentenza 13 luglio 2000, causa C-136/99 (Racc. pag. I-6109, punto 23).

43. L'applicabilità al gruppo Holin dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva, continua detto governo, sarebbe fondata sulla considerazione che, se nella medesima data detto gruppo avesse acquistato da un terzo l'immobile in questione per darlo in locazione alla ING Bank, esso non avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'IVA sul prezzo di tale acquisto, in quanto l'immobile era destinato ad un'attività, la locazione ad una banca, non più assoggettabile ad IVA in base alla legislazione appena entrata in vigore. Nel caso di specie, pertanto, l'applicazione dell'IVA ai sensi di detto articolo non violerebbe i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

44. A detta tesi ha aderito in sede di udienza anche la Commissione, modificando la posizione precedentemente sostenuta nelle proprie osservazioni scritte¹³.

45. Quanto al governo del Regno Unito, esso premette che lo scopo cui mira l'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva non è la rettifica della detrazione dell'IVA, ma il rispetto del principio di neutralità fiscale. Inoltre, osserva tale governo, incombe ai soggetti passivi, quando concludono contratti con terzi, l'onere di inserirvi clausole finalizzate ad evitare eventuali effetti negativi derivanti

da future modifiche legislative. Il gruppo Holin ha invece rinunciato ad adottare tale precauzione durante la negoziazione del contratto di locazione con la ING Bank. Il governo del Regno Unito osserva infine che le circostanze del caso *Schloßstraße* non sono paragonabili a quelle del presente caso, in quanto quest'ultimo non concerne l'obbligo di restituire l'IVA che il soggetto passivo aveva in precedenza dedotto a causa di una sopravvenuta modifica legislativa, ma la possibilità di imporre il pagamento dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva.

46. Relativamente poi, ad entrambe le cause, il governo dei Paesi Bassi si richiama alla giurisprudenza della Corte, in particolare alle sentenze *Racke*¹⁴, *Decker*¹⁵ e *Zuckerfabrik*¹⁶, secondo cui può eccezionalmente ammettersi che gli effetti nel tempo di un atto comunitario decorrano da una data anteriore alla sua pubblicazione, qualora lo scopo da raggiungere lo esiga e sia fatto salvo il pieno rispetto del legittimo affidamento degli interessati. Queste circostanze ricorrerebbero, a parere di detto governo, in entrambi i casi di specie. Anzitutto, la legge del dicembre 1995 perseguiva l'obiettivo di porre fine ad alcuni abusi cui aveva dato luogo l'art. 11 della legge del 1968 prima della sua modifica. In secondo luogo, tale legge aveva previsto un regime transitorio applicabile a numerosi contratti di locazione in corso. Non beneficiavano tuttavia di tale regime transitorio i

13 — In tali osservazioni, infatti, la Commissione era partita dal presupposto che per stabilire se l'imposta di cui all'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva fosse applicabile al gruppo Holin occorresse determinare la data in cui il contratto di locazione era stato concluso piuttosto che la data in cui aveva avuto inizio la sua esecuzione. Muovendo quindi dall'assunto che tale contratto fosse stato concluso prima del 29 dicembre 1995, essa aveva sostenuto che, poiché ai sensi della legislazione vigente in tale data la locazione era ancora assoggettabile ad IVA, l'amministrazione delle finanze olandese, applicando al gruppo Holin l'imposta in parola, aveva violato i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

14 — Sentenza 25 gennaio 1979, causa 98/78 (Racc. pag. 69, punto 20).

15 — Sentenza 25 gennaio 1979, causa 99/78 (Racc. pag. 101, punto 8).

16 — Sentenza 21 febbraio 1991, cause riunite C-143/88 e C-92/89 (Racc. pag. I-415, punto 49).

contratti di locazione che — come quello concluso tra il Comune di Leusden e il club di hockey — prevedevano un canone locativo eccessivamente basso rispetto all'importo dell'investimento sull'immobile sostenuto dal locatore, o che — come quello concluso tra il gruppo Holin e la ING Bank — non erano stati stipulati per iscritto entro il 31 marzo 1995, al fine di evitare che potessero beneficiare della normativa abrogata contratti che presumibilmente erano stati stipulati proprio per commettere quegli abusi cui la stessa legge intendeva porre fine. Infine, il principio del legittimo affidamento sarebbe stato rispettato poiché il Segretario di Stato alle Finanze olandese aveva preannunciato, già in data 21 dicembre 1994, l'intenzione di modificare dette disposizioni ed aveva poi confermato tale intenzione sia in una risposta ad un'interrogazione parlamentare del 21 marzo 1995, sia in un comunicato stampa del 31 marzo 1995.

47. I governi francese e dei Paesi Bassi sostengono infine che, qualora il Comune di Leusden e il gruppo Holin non fossero soggetti, rispettivamente, alla rettifica ex art. 20 della direttiva ed all'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della stessa, ciò sarebbe contrario al principio della neutralità dell'IVA. A parere di tali governi risulterebbero invero ingiustificatamente discriminati tutti i soggetti passivi che, dopo l'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, volessero fare eseguire lavori su immobili che intendono dare in locazione; essi non avrebbero infatti alcun diritto a detrarre l'IVA relativamente a tali lavori pur trovandosi nelle medesime circostanze in cui si trovavano il Comune di Leusden e il gruppo Holin prima di detta legge.

Valutazione

48. Prima di rispondere ai quesiti in esame, ritengo opportuno ricordare alcuni principi affermati dalla Corte in merito al diritto a detrarre l'IVA di cui all'art. 17 della direttiva.

49. Emerge anzitutto dalla giurisprudenza che tale diritto sorge nel momento in cui l'IVA diventa esigibile ai sensi dell'art. 10 della direttiva e che «[d]i conseguenza, solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto alla deduzione»¹⁷.

50. La Corte ha poi chiarito che chi acquista beni o servizi con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di destinare detti beni o servizi all'esercizio di un'attività economica opera nella veste di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della direttiva e matura pertanto il diritto a detrarre l'IVA gravante su dette spese¹⁸. Detto diritto, in mancanza di norme della

17 — V. sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795, punto 8).

18 — V. sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punti 22-24); 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo (Racc. pag. I-857, punti 15-19); 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 17); 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, Gabalfrisa (Racc. pag. I-1577, punto 47), e 8 giugno 2000, *Schloßstraße*, cit., punto 36, e 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl (Racc. pag. I-4321, punto 34).

direttiva che consentano agli Stati membri di limitarne la portata, può essere esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte, fatte salve eventuali successive rettifiche ai sensi dell'art. 20 della direttiva¹⁹.

51. Ma soprattutto, da numerose sentenze della Corte emerge che i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento ostano, in linea di principio, a che il diritto alla detrazione dell'IVA, una volta sorto, subisca successivamente limitazioni per fatti, circostanze o eventi estranei alla volontà del soggetto passivo²⁰.

52. Più specificamente, per quanto rileva ai presenti fini, la Corte ha affermato, nella sentenza *Schloßstraße*, che «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 fruitore 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 una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi lo privi, con effetto retroattivo, di un diritto siffatto»²¹.

53. Ciò posto, per rispondere ai due quesiti in oggetto occorrerà anzitutto verificare se, alla luce della giurisprudenza dianzi richiamata, il Comune di Leusden e il gruppo Holin abbiano effettivamente acquisito, prima del 29 dicembre 1995, ossia prima dell'entrata in vigore della modifica legislativa dell'art. 11 della legge del 1968, il diritto a detrarre l'IVA in virtù dell'art. 17 della direttiva. In secondo luogo occorrerà esaminare, alla luce della medesima giurisprudenza, se l'amministrazione fiscale olandese potesse, nelle circostanze dei casi di specie, chiedere al Comune di Leusden la rettifica dell'IVA ai sensi dell'art. 20 della direttiva e/o tassare il gruppo Holin ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva.

Sull'acquisizione da parte del Comune di Leusden e del gruppo Holin del diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi della direttiva

54. Quanto al primo profilo, ricordo anzitutto che stabilire «se un soggetto passivo, in un caso specifico, abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economi-

19 — V. sentenze 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punti 16 e 21), e 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, cit., punto 27).

20 — V. sentenze 29 febbraio 1996, Inzo, cit., punti 21, 24 e 25; 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal, cit., punti 20 e 22; 3 dicembre 1998, Belgocodex, cit., punto 26; 8 giugno 2000, *Schloßstraße*, cit., punto 42, e *Breitsohl*, cit., punto 41. V. nello stesso senso le conclusioni presentate dall'avvocato generale Geelhoed il 24 ottobre 2002, sentenza *Sudholz*, cit., paragrafo 48.

21 — Sentenza 8 giugno 2000, *Schloßstraße*, cit., punto 47; v. anche sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Mark & Spencer* (Racc. pag. I-6325, punto 45).

che» e quindi — nella misura in cui tali attività sono soggette ad IVA — stabilire se abbia acquisito un diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 17 della direttiva «costituisce una questione di fatto che va valutata tenendo conto di tutti i dati della fattispecie, tra i quali figurano la natura dei beni considerati e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto degli stessi e il loro uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo»²².

55. Applicando tali principi alla causa C-487/01, rilevo anzitutto che, secondo quanto ha dichiarato il Comune di Leusden, nel momento in cui ha intrapreso i lavori di ristrutturazione del campo sportivo esso aveva intenzione non solo di darlo in locazione, ma anche di esercitare, congiuntamente al futuro locatario, l'opzione per l'assoggettamento ad IVA della locazione, in base alla versione allora vigente dell'art. 11 della legge del 1968. Che detta intenzione, poi, persistesse anche nel momento in cui l'IVA concernente quei lavori è divenuta esigibile ai sensi dell'art. 10 della direttiva e che tale momento abbia preceduto l'entrata in vigore della legge del dicembre 1995 non solo non è contestato da alcuna parte, ma mi sembra ampiamente confermato dai fatti, visto che i lavori sono terminati nel 1991, il campo è stato dato in locazione al club di hockey a partire dal 1° gennaio 1992 e l'opzione per l'assoggettamento ad IVA di detta locazione è stata effettivamente esercitata.

22 — Sentenza 11 luglio 1991, Lennartz, cit., punto 21.

56. Si deve pertanto riconoscere, in base ai principi richiamati sopra, che il Comune di Leusden ha acquisito, ai sensi dell'art. 17 della direttiva, il diritto alla detrazione dell'IVA gravante su detti lavori e lo ha quindi legittimamente esercitato nella sua integralità nel corso degli anni 1990-1991.

57. Lo stesso vale per il gruppo Holin il quale, come risulta dall'ordinanza di rinvio, ha acquisito, ai sensi dell'art. 17 della direttiva, il diritto alla detrazione dell'IVA concernente i lavori di costruzione dell'immobile dato in locazione alla ING Bank²³ e lo ha anche esercitato nella sua integralità²⁴.

58. Ciò posto, passo quindi ora ad esaminare se, nei due casi di specie, l'amministrazione fiscale olandese potesse chiedere la rettifica della detrazione al Comune di Leusden ai sensi dell'art. 20 della direttiva e/o tassare il gruppo Holin ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva.

23 — V. paragrafo 3.4.5 dell'ordinanza di rinvio, ove lo Hoge Raad afferma che «[n]ella fattispecie (...) si tratta di un'imposizione ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett a), della sesta direttiva che ha (...) in pratica per effetto di regolarizzare il diritto a deduzione *sotto in conformità dell'art. 17 della sesta direttiva*» (il corsivo è mio).

24 — V. paragrafo 3.1.1 dell'ordinanza di rinvio, ove lo Hoge Raad afferma che «[l]'interessata ha dedotto l'imposta sulla cifra d'affari che le è stata fatturata a tal titolo».

Sull'applicabilità dell'art. 20 della direttiva al Comune di Leusden

59. Quanto alla rettifica dell'IVA ai sensi dell'art. 20 della direttiva, non mi paiono esservi dubbi sul fatto che essa è stata imposta al Comune di Leusden per il solo motivo che, a seguito dell'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, la locazione del campo sportivo al club di hockey, in previsione della quale detto comune aveva acquisito ed esercitato il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 17 della direttiva, ormai non era più assoggettabile ad IVA.

60. Non mi pare contestabile, in altre parole, che esista nella fattispecie un nesso di causalità fra l'entrata in vigore di tale legge e la richiesta al Comune di Leusden di restituire, mediante l'applicazione di una rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva, l'IVA da questo in precedenza detratta in virtù di suddetto diritto.

61. Ebbene, in siffatte circostanze l'applicazione di una rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva equivale a revocare, a mio avviso, il diritto alla detrazione acquisito da un soggetto passivo in virtù della direttiva, per la sola ragione che una modifica normativa ha reso un'attività precedentemente assoggettabile ad IVA in un'attività non più assoggettabile.

62. Ciò, tuttavia, mi pare in palese contrasto con quanto la Corte ha affermato nella sentenza Schloßstraße, cioè che una modifica della normativa nazionale non può privare il contribuente di un diritto alla detrazione dell'IVA da questi acquisito in buona fede ai sensi della direttiva (v. sopra, paragrafo 52).

63. Malgrado tale giurisprudenza, però, il governo dei Paesi Bassi sostiene che l'art. 20 della direttiva è applicabile anche in circostanze in cui l'utilizzazione effettiva dei beni o servizi differisca da quella inizialmente prevista per cause estranee alla volontà del soggetto passivo, come nel caso di furto di beni, e che quindi non vi sarebbe motivo per non applicare la disposizione anche al caso di modifiche normative sopravvenute.

64. Non vedo però come tutto ciò possa confermare la tesi del governo dei Paesi Bassi. L'art. 20, lett. b), della direttiva prevede, infatti, come regola generale, che la rettifica non può essere richiesta in caso di «distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati», ossia in circostanze chiaramente estranee alla volontà del soggetto passivo, e solo per i casi di furto consente agli Stati membri di derogare a tale regola. Mi pare, quindi, che la disposizione si presti piuttosto a confortare la tesi opposta a quella sostenuta dal governo dei Paesi Bassi, perché conferma che, fatte salve le deroghe esplicitamente contemplate in tale articolo, non si può procedere a rettifica nel caso in cui l'im-

possibilità di utilizzare un bene per l'attività imponibile originariamente prevista sia dovuta a cause estranee alla volontà del soggetto passivo.

65. Il governo dei Paesi Bassi e la Commissione fanno ancora valere però — e mi pare questo il punto centrale delle loro argomentazioni — che l'art. 20 della direttiva non esaurisce tutti i casi di rettifica. La prima frase del n. 1 della disposizione, e segnatamente l'espressione «in particolare», indicherebbe chiaramente che i casi subito dopo elencati non lo sono a titolo limitativo. L'ipotesi dunque che detta rettifica sia frutto di una modifica legislativa non sarebbe esclusa dalla direttiva.

66. Devo tuttavia osservare che, sebbene non vi siano dubbi sul fatto che l'art. 20 contiene un elenco non limitativo dei possibili casi di rettifica, quel che però mi pare a dir poco difficile sostenere è che tra i casi non espressamente elencati possa rientrare quello delle modifiche legislative sopravvenute, visto che esso metterebbe in discussione fondamentali principi del diritto comunitario. Mi pare infatti evidente che, stante tale implicazione di una siffatta ipotesi di rettifica, il legislatore avrebbe dovuto contemplarla espressamente ove avesse voluto includerla nella previsione dell'art. 20. Il suo silenzio va quindi necessariamente inteso come un'esclusione di detta ipotesi, in coerenza del resto con la regola generale poc'anzi ricordata.

67. Se così è, cade a mio avviso anche la pretesa del governo dei Paesi Bassi e della Commissione, secondo cui il caso di specie andrebbe comunque distinto da quello relativo alla sentenza *Schloßstraße* per il fatto che in quella causa si discuteva di una modifica legislativa che pregiudicava, con effetto retroattivo, una detrazione già accordata, mentre nel caso di specie si tratta di rettificare legalmente una detrazione, sulla base dell'art. 20 della direttiva, unicamente in relazione agli anni del periodo decennale di rettifica che non sono ancora decorsi al momento dell'entrata in vigore della modifica legislativa.

68. Tale pretesa cade anzitutto perché il suo presupposto è l'interpretazione estensiva dell'art. 20 che ho poc'anzi contestato. Ma cade anche perché, malgrado ogni sottigliezza, non si vede come possa negarsi carattere retroattivo ad una modifica legislativa per il solo fatto che essa non si spinge a revocare situazioni giuridiche ormai esaurite, ma «si limita» a precludere l'ulteriore godimento di un diritto legittimamente acquisito sotto la precedente legislazione.

69. Tale pretesa cade infine perché poggia, a mio avviso, su un circolo vizioso. Secondo la Commissione, infatti, nella sentenza *Schloßstraße* la Corte ha indicato come uno dei casi in cui è consentita la revoca di un diritto alla detrazione l'eventuale applicazione dell'art. 20 della direttiva; da ciò essa deduce la legittimità di qualsiasi revoca di quel diritto fondata su detta disposizione e quindi anche della revoca conseguente alla modifica legislativa qui in questione.

Devo però osservare che in tal modo la Commissione dà per acquisito proprio il *quid demonstrandum*, perché ciò di cui nel presente caso si discute non è se l'art. 20 consenta di incidere sul diritto alla detrazione (cosa che nessuno contesta), ma se esso consenta di farlo in ogni caso e segnatamente nel caso di una modifica legislativa che, con effetti retroattivi, trasformi un'attività precedentemente assoggettabile ad IVA in attività non più assoggettabile. Ora, come ho spiegato sopra, questo non è consentito dall'art. 20, né può dedursi dal richiamo che a tale disposizione opera, per altri fini ed in altro senso, la sentenza *Schloßstraße*.

70. Come si è visto, peraltro, il governo dei Paesi Bassi cerca anche di giustificare in termini più generali e conclusivi la legittimità del carattere retroattivo della modifica legislativa in esame. Ma su questo punto tornerò più avanti, perché l'argomento rileva soprattutto in relazione alla causa C-7/02 (v. *infra*, paragrafi 85-101).

71. Qui accennerò ad altri argomenti sollevati dal governo dei Paesi Bassi a sostegno della propria tesi. Anzitutto, esso sostiene che nel caso di specie non vi è stata una violazione del principio del legittimo affidamento poiché già nel dicembre del 1994 il Segretario di Stato alle Finanze aveva dichiarato l'intenzione di modificare l'art. 11 della legge del 1968, intenzione poi confermata il 21 marzo 1995 in una risposta ad un'interrogazione parlamentare ed il 31 marzo 1995 in un comunicato stampa.

72. Neppure tale argomento mi pare però accettabile. Da quanto risulta dal fascicolo, infatti, il Comune di Leusden ha maturato il diritto alla detrazione di cui si discute ben prima delle suddette dichiarazioni. Pertanto nessuna di queste può avere inciso sul formarsi di un legittimo affidamento in capo a detto comune in merito all'intangibilità di tale diritto.

73. A sostegno della propria tesi, poi, il governo dei Paesi Bassi invoca le sentenze *Becker*²⁵, *Weissgerber*²⁶ e *Monte dei Paschi di Siena*²⁷, dalle quali emerge il principio in base al quale un soggetto che intende svolgere un'attività esente da imposta non può vantare alcun diritto alla detrazione.

74. Devo obiettare tuttavia che nel caso in esame, come ho spiegato sopra, il Comune di Leusden ha acquisito detto diritto prima che la locazione del campo sportivo divenisse esente da IVA.

75. Non mi sembra, infine, persuasivo neppure l'argomento dei governi francese e dei Paesi Bassi secondo cui, qualora il Comune di Leusden non fosse soggetto ad alcun obbligo di rettifica, risulterebbero ingiustificatamente discriminati tutti i soggetti passivi che, pur trovandosi dopo l'entrata in vigore della legge del dicembre

25 — Sentenza 19 gennaio 1982, cit.

26 — Sentenza 14 luglio 1988, cit.

27 — Sentenza 13 luglio 2000, cit.

1995 nelle medesime circostanze in cui si trovava il Comune di Leusden prima di tale legge, non potrebbero beneficiare, contrariamente a quest'ultimo, del diritto alla detrazione dell'IVA.

pure detto gruppo ha acquisito, prima dell'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, un diritto alla detrazione dell'IVA relativamente ai lavori di costruzione dell'immobile dato in locazione alla ING Bank (v. sopra, paragrafo 57).

76. Mi pare evidente, infatti, che una siffatta «disparità di trattamento» è la naturale conseguenza di qualsiasi nuova norma che, nel modificare norme già vigenti, disponga, in ossequio al principio di non retroattività, solo per l'avvenire, differenziando così inevitabilmente tra le situazioni giuridiche già acquisite in virtù della normativa modificata e quelle sorte successivamente.

79. Ciononostante, il governo dei Paesi Bassi, quello del Regno Unito e la Commissione sostengono che l'IVA concernente tali lavori è applicabile al gruppo Holin ai sensi della direttiva per il fatto che l'evento generatore di imposta — ossia «l'impiego» da parte del gruppo Holin dell'immobile in questione «per i bisogni della sua impresa» ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva —, che nella fattispecie coinciderebbe con l'inizio della locazione dell'immobile da parte della ING Bank, si è verificato il 1° gennaio 1996, ossia in una data in cui la legge del dicembre 1995 era ormai già entrata in vigore. Essi negano quindi, in sostanza, il carattere retroattivo di tale legge.

77. Alla luce delle considerazioni che precedono ritengo pertanto che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostino a che una rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva sia applicabile, nelle circostanze del caso di specie, al Comune di Leusden.

80. Detto argomento non mi pare però fondato. Anche a volere ammettere, infatti, che sia corretta la tesi secondo cui, nelle circostanze del caso di specie, il fatto generatore d'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva si è verificato successivamente all'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, ciò non toglie che prima dell'entrata in vigore di tale legge si è verificato un altro evento generatore di imposta ai sensi della direttiva — ossia l'esecuzione (e relativa fatturazione) dei lavori di costruzione del suddetto immobile a favore del gruppo Holin —, evento in occasione del quale, come si è detto, tale gruppo ha acquisito un diritto alla detrazione dell'IVA.

Sull'applicabilità dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva al gruppo Holin

78. Passando ora ad esaminare se, nel caso di specie, l'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva sia applicabile al gruppo Holin, ricordo che

81. In tali circostanze, ammettere che l'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva sia applicabile al gruppo Holin in relazione ai medesimi lavori di costruzione avrebbe in pratica l'effetto, come hanno giustamente osservato il giudice del rinvio²⁸ e la Commissione nelle sue osservazioni scritte, di costringere il gruppo Holin a restituire l'IVA precedentemente detratta e quindi di revocargli in tal modo il diritto alla detrazione acquisito prima dell'entrata in vigore di tale legge.

82. Né credo possano esservi dubbi sul fatto che è proprio in conseguenza dell'entrata in vigore di detta legge che si sono realizzati i presupposti per l'applicabilità al gruppo Holin dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva. Detta disposizione, infatti, si applica solo nel caso in cui l'eventuale acquisto presso terzi del bene impiegato da un soggetto passivo per i bisogni della sua impresa non gli dia diritto alla detrazione completa dell'IVA.

83. Ebbene, è solo perché la legge del dicembre 1995 ha impedito la possibilità di assoggettare ad IVA la locazione dell'immobile alla ING Bank che il gruppo Holin, qualora acquistasse tale immobile presso terzi, non potrebbe ormai vantare più alcun diritto alla detrazione dell'IVA.

84. Vi è quindi a mio parere un preciso nesso di causalità tra l'entrata in vigore della legge del dicembre 1995 e la revoca del diritto alla detrazione precedentemente acquisito dal gruppo Holin mediante l'applicazione allo stesso dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva. Il che conferma, a mio avviso, che nel presente caso è stato dato effetto retroattivo a tale legge.

85. Il governo dei Paesi Bassi fa ancora valere però che in ogni caso ricorrono nella fattispecie le condizioni che, alla luce della giurisprudenza della Corte più sopra ricordata (v. paragrafo 46), giustificano l'adozione di un atto comunitario con effetti retroattivi. Secondo tale giurisprudenza, infatti, una siffatta eventualità è eccezionalmente ammessa «qualora lo scopo da raggiungere lo esiga e fatto salvo il pieno rispetto del legittimo affidamento»²⁹.

86. Tali condizioni, a parere di detto governo, sarebbero entrambe soddisfatte nella fattispecie. Da un lato, infatti, le innovazioni introdotte dalla legge del dicembre 1995 miravano a porre fine a certi abusi derivanti dall'applicazione dell'art. 11 della legge del 1968; dall'altro, i soggetti passivi erano stati messi al corrente della possibile futura modifica di tale articolo da alcune dichiarazioni del Segretario di Stato alle Finanze olandese e da un comunicato stampa di tale Segretario del 31 marzo 1995.

28 — V. paragrafo 3.4.5 dell'ordinanza di rinvio citato sopra, nota 19.

29 — V., fra le tante, sentenza 21 febbraio 1991, Zuckerfabrik, cit., punto 49, ove figurano ulteriori richiami.

87. Ora, per quanto concerne le dichiarazioni del Segretario di Stato alle Finanze, osservo subito che, qualora fosse provato, com'è avvenuto per il Comune di Leusden (v. sopra, paragrafo 72), che il gruppo Holin ha acquisito il diritto alla detrazione dell'IVA in una data anteriore alle stesse dichiarazioni, si dovrebbe logicamente escludere che queste possano avere impedito il formarsi di un legittimo affidamento in capo a tale gruppo in merito all'intangibilità del diritto in questione.

88. Dal secondo quesito pregiudiziale, tuttavia, sembra potersi desumere che il gruppo Holin abbia acquisito il diritto in parola successivamente a dette dichiarazioni³⁰.

89. Anche in tal caso sarei comunque portato ad escludere, come fa la Commissione nelle sue osservazioni scritte, che un comunicato stampa, relativo ad un semplice progetto di legge e quindi dalle sorti ancora incerte, possa incidere sul formarsi di un legittimo affidamento in merito all'intangibilità di un diritto acquisito in base alla normativa vigente.

90. Ma anche a voler ammettere che il gruppo Holin, essendo ormai in grado di prevedere la futura modifica normativa,

non potesse fare pieno affidamento sull'intangibilità di tale diritto, occorrerebbe ancora verificare se sussista, nel caso di specie, l'altra condizione che la Corte richiede per ammettere la retroattività di un atto, ossia che siffatta retroattività sia indispensabile per raggiungere la finalità dichiarata dell'atto³¹.

91. A tale riguardo, il governo dei Paesi Bassi si limita ad affermare, come si è visto, che obiettivo della legge del dicembre 1995 era la lotta agli abusi derivanti dall'inadeguatezza della normativa precedentemente in vigore.

92. Ora, a parte il fatto che il giudice del rinvio ha espressamente escluso, nel quesito pregiudiziale, che il gruppo Holin abbia commesso in questa vicenda frodi o abusi, mi pare che la tesi olandese non colga fino in fondo la reale portata della giurisprudenza richiamata.

93. A me sembra, infatti, che si renderebbe un cattivo servizio a tale giurisprudenza se si concludesse che la semplice necessità di perseguire lo scopo dichiarato da un atto possa bastare di per sé a giustificare la lesione da parte di tale atto di diritti acquisiti, per l'ovvia ragione che quel che occorre qui giustificare è proprio tale lesione, non già la mera adozione dell'atto.

30 — Mi riferisco in particolare al passaggio che parla di un «(...) diritto a deduzione sorto nel periodo che va dall'annuncio della modifica legislativa considerata nella prima questione fino alla sua entrata in vigore (...)».

31 — V., fra le tante, sentenze 30 settembre 1982, causa 108/81, *Amylum* (Racc. pag. 3107, punti 5-6), e 21 febbraio 1991, *Zuckerfabrik*, cit., punti 50-54.

Ciò che occorre dimostrare, in altre parole, è che il conferimento di effetti retroattivi all'atto costituisce una conseguenza necessaria del perseguimento dello scopo dell'atto, una conseguenza per giunta non altrimenti evitabile e proporzionata al fine perseguito.

94. Nella specie, come ha rilevato anche la Commissione nelle sue osservazioni scritte, non mi sembra che il governo dei Paesi Bassi abbia dimostrato la sussistenza di siffatte condizioni, né che esse emergano con evidenza da una valutazione oggettiva della fattispecie. Semmai si sarebbe indotti a ritenere il contrario, dato quanto ho detto circa la correttezza dei comportamenti tenuti dal gruppo Holin sotto il profilo che qui interessa.

95. Il governo del Regno Unito sostiene, tuttavia, che la retroattività della legge del dicembre 1995 a decorrere dal 31 marzo 1995, ossia a decorrere dalla data in cui il Segretario di Stato alle Finanze olandese ha emesso il comunicato stampa in cui annunciava l'intenzione di adottare tale legge, era necessaria al fine di evitare una forma di abuso — conosciuta nel Regno Unito sotto il nome di «prepayment scheme» (pagamento anticipato) — che altrimenti rischiava di essere commesso da alcuni soggetti passivi nel periodo compreso fra tale annuncio e l'entrata in vigore della legge.

96. Tale forma di abuso, in particolare, consisterebbe nella fissazione artificiale da parte di un'impresa, mediante la collaborazione di una o più imprese compiacenti, dell'evento generatore di imposta ai sensi della direttiva ad una data anteriore all'entrata in vigore della suddetta legge.

97. Neanche tale argomento però mi convince. Infatti, sebbene mi sembri del tutto ragionevole e opportuno sanzionare un siffatto abuso, non credo che a tal fine fosse necessario conferire effetto retroattivo alla legge del dicembre 1995.

98. Come ha infatti più volte affermato la Corte, dalla direttiva è desumibile il principio secondo cui «[n]elle situazioni fraudolente o abusive (...) l'amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte (...)»³².

99. Ebbene, la fissazione artificiale, da parte di un'impresa, della data in cui si verifica il fatto generatore d'imposta costituisce a mio parere un chiaro esempio di situazione fraudolenta e abusiva tale da giustificare, ai sensi della direttiva, la restituzione integrale dell'IVA eventualmente detratta da tale impresa.

32 — Sentenze 29 febbraio 1996, *Inzo*, cit., punto 24; 21 marzo 2000, *Gabalfrija*, cit., punto 46, 8 giugno 2000, *Schloßstraße*, cit., punto 40.

100. Nel caso di specie, tuttavia, come ho ricordato sopra, il giudice del rinvio ha escluso che il gruppo Holin abbia commesso frodi o abusi. Pertanto, se la legge del dicembre 1995 fosse applicabile nei suoi confronti esso sarebbe ingiustificatamente privato, con effetto retroattivo, di un diritto alla detrazione acquisito in buona fede.

plicazione dell'imposta di cui all'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva al gruppo Holin.

Conclusioni relative ai due quesiti in esame

101. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo pertanto che l'applicazione retroattiva della legge del dicembre 1995 non risulti nella specie giustificata.

104. Sulla base delle considerazioni che precedono ritengo quindi che al primo quesito pregiudiziale nelle due cause in esame si debba rispondere che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostano a che una rettifica ai sensi dell'art. 20 della direttiva o l'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva siano applicabili ad un soggetto passivo per il solo motivo che, a causa di una modifica normativa sopravvenuta, tale soggetto non può più assoggettare ad IVA l'attività in vista della quale aveva maturato un diritto alla detrazione ai sensi della direttiva.

102. Neppure accettabile mi sembra, infine, per i motivi che ho già esposto sopra (v. paragrafi 75 e 76), l'argomento dei governi francese e dei Paesi Bassi secondo cui, qualora il gruppo Holin non fosse soggetto all'imposta in questione, risulterebbero ingiustificatamente discriminati tutti i soggetti passivi che, pur trovandosi dopo l'entrata in vigore della legge del dicembre 1995 nelle medesime circostanze in cui si trovava detto gruppo prima di tale legge, non potrebbero beneficiare, contrariamente a quest'ultimo, del diritto alla detrazione dell'IVA.

B — *Sul secondo quesito pregiudiziale nella causa C-487/01*

103. Per le suddette ragioni ritengo pertanto che anche nel caso di specie i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento si oppongano all'ap-

105. Con tale quesito il giudice del rinvio chiede in sostanza alla Corte di chiarire se, in caso di risposta affermativa al primo quesito nella medesima causa, la legge del dicembre 1995 sia inapplicabile, sino allo scadere del periodo di rettifica, nei confronti dei conduttori che hanno optato per

la tassazione della locazione in base alla disciplina previgente, con la conseguenza che durante tale periodo il club di hockey sarebbe ancora tenuto a pagare l'IVA sul canone di locazione del campo sportivo.

106. Il governo dei Paesi Bassi sostiene che, dovendosi rispondere in maniera negativa al primo quesito nella causa in esame, non occorre rispondere al presente quesito.

107. Dello stesso parere è anche il governo francese. Tuttavia, qualora la Corte rispondesse positivamente al primo quesito, detto governo sostiene che si deve rispondere positivamente anche al secondo, in ossequio al principio della neutralità fiscale e al fine di garantire un corretto funzionamento del sistema dell'IVA.

108. Il Comune di Leusden e la Commissione non hanno presentato osservazioni in merito a tale quesito.

109. Per quanto mi riguarda, ricordo anzitutto che, sebbene spetti in linea di principio «esclusivamente al giudice nazionale (...) valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale, sia la rile-

vanza delle questioni che propone alla Corte»³³, quest'ultima ha tuttavia in più occasioni «ritenuto di non poter statuire su una questione sollevata da un giudice nazionale qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione o il giudizio sulla validità di una norma comunitaria chiesti da tale giudice non hanno alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, oppure qualora il problema sia di natura ipotetica»³⁴.

110. Secondo tale giurisprudenza, «[I] addove risulti che la questione posta non è manifestamente pertinente per la soluzione [della] controversia, la Corte deve dichiarare il non luogo a provvedere»³⁵. In quest'ottica, è stato anche chiarito che, «al fine di consentire alla Corte di espletare la sua funzione in conformità al Trattato, è indispensabile che i giudici nazionali chiariscano, nel caso in cui non risultino inequivocabilmente dal fascicolo, i motivi per i quali essi ritengono necessaria alla definizione della controversia la soluzione delle questioni da loro proposte»³⁶.

33 — Sentenza 21 gennaio 2003, causa C-318/00, Bacardi-Martini, (non ancora pubblicata in Raccolta, punto 41). Nello stesso senso v., tra le altre, sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman e a. (Racc. pag. I-4921, punto 59); 15 giugno 1999, causa C-421/97, Tarantik (Racc. pag. I-3633, punto 33), e 13 luglio 2000, causa C-36/99, Idéal tourisme (Racc. pag. I-6049, punto 20).

34 — Sentenza 21 gennaio 2003, Bacardi-Martini, cit., punto 43. V. anche sentenze 16 luglio 1992, causa C-343/90, Lourenço Dias (Racc. pag. I-4673, punti 17 e 18); 16 luglio 1992, causa C-83/91, McIllicke (Racc. pag. I-4871, punto 25); 15 dicembre 1995, Bosman, cit., punto 61; 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co. (Racc. pag. I-1157, punto 52), e 13 luglio 2000, Idéal tourisme, cit., punto 20.

35 — Sentenza 16 luglio 1992, Lourenço Dias, cit., punto 20.

36 — Sentenza 16 dicembre 1981, causa 244/80, Foglia/Novello (Racc. pag. 3045, punto 17).

111. Ciò premesso, rilevo che né dall'ordinanza di rinvio né dagli altri documenti del fascicolo emergono elementi tali da far ritenere che un'eventuale risposta al quesito in esame sarebbe di ausilio al giudice del rinvio al fine di risolvere la controversia ad esso sottoposta.

112. Dal fascicolo emerge infatti che tale controversia è sorta esclusivamente tra il Comune di Leusden e l'amministrazione finanziaria dei Paesi Bassi relativamente alla decisione di quest'ultima di chiedere al primo una rettifica ai sensi della dell'art. 20 della direttiva. Non risulta invece che il giudizio a quo verta anche sulla questione se il club di hockey, nonostante l'entrata in vigore della legge del 1995, sia ancora tenuto a pagare l'IVA sul canone di locazione.

113. Che quest'ultima questione non ricada nell'ambito della controversia innanzi allo Hoge Raad mi sembra d'altronde desumibile sia dalla circostanza che il governo dei Paesi Bassi e il Comune di Leusden non si sono preoccupati di presentare alla Corte alcuna osservazione a riguardo, sia dal fatto che il club di hockey, il quale evidentemente sarebbe il soggetto maggiormente interessato da un'eventuale risposta al quesito, non solo non si è mai manifestato nel corso della presente causa, ma nemmeno è coinvolto, a quanto mi risulta, nel procedimento innanzi al giudice a quo.

114. Alla luce delle considerazioni che precedono ritengo dunque che il secondo

quesito pregiudiziale formulato dallo Hoge Raad nella causa C-487/01 abbia natura ipotetica e vada pertanto dichiarato irricevibile.

115. Qualora, tuttavia, la Corte non dovesse condividere tale opinione, osservo quanto segue.

116. Una risposta positiva al presente quesito avrebbe in pratica l'effetto di sospendere *tout court*, durante il periodo di rettifica residuo, l'applicabilità della legge del dicembre 1995 ai contratti di locazione in corso al momento della sua entrata in vigore, garantendo così l'afflusso nelle casse dell'erario olandese di un'imposta che, altrimenti, esso non potrebbe più percepire. Una siffatta risposta, in altre parole, consentirebbe all'erario olandese di sopperire all'assenza, nella legge del dicembre 1995, di una disciplina transitoria che preveda l'obbligo dei locatari, che in base a questa legge non sarebbero più tenuti al pagamento dell'IVA, di continuare a pagare detta imposta fino al termine del periodo di rettifica.

117. Alla luce di tali considerazioni, mi sembra che il presente quesito sollevi piuttosto una questione di interpretazione di diritto nazionale che di diritto comunitario. Se è vero infatti — come ho spiegato nella risposta al primo quesito — che uno Stato membro, nel modificare la normativa nazionale in materia di assoggettabilità ad IVA della locazione di beni immobili, è tenuto a rispettare, in ossequio ai principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, il diritto alla detrazione acqui-

sito dai locatori di immobili in virtù di detta normativa, nessun principio di diritto comunitario si oppone a mio avviso a che, nell'effettuare tale modifica, detto Stato — sebbene involontariamente — privi il proprio erario della possibilità di continuare a percepire l'imposta nei confronti dei conduttori di tali immobili.

118. Il governo francese sostiene, tuttavia, che, se non fosse consentito all'erario olandese di continuare a percepire l'IVA nei confronti dei conduttori di immobili che hanno optato, in virtù della normativa abrogata, per il pagamento di tale imposta, la neutralità dell'IVA e il corretto funzionamento del sistema dell'IVA risulterebbero compromessi.

119. Tale argomento mi pare però discutibile. Se ho capito bene, infatti, esso si basa sulla pretesa violazione di due principi risultanti dalla direttiva: il principio in base al quale «tutti gli imprenditori devono essere trattati in maniera neutrale relativamente all'imposizione fiscale, indipendentemente dal fatto che essi compiano solo atti preparatori o effettuino già operazioni imponibili»³⁷, e il principio in base al quale un soggetto passivo può detrarre l'IVA per

un'operazione a monte solo nella misura in cui ne utilizzi i risultati per un'operazione imponibile a valle.

120. Ebbene, nessuno di tali principi mi pare violato nel caso di specie. Nel momento in cui il Comune di Leusden ha detratto l'IVA gravante sui lavori di ristrutturazione del campo sportivo, infatti, esso lo ha fatto in vista di un'attività — la locazione di tale campo al club di hockey — che in base alla normativa nazionale vigente a quell'epoca era imponibile. Il Comune di Leusden, pertanto, ha acquisito ed esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA in piena conformità con i suddetti principi.

121. Poiché, dunque, mi sembra che la soluzione al presente quesito non dipenda dall'interpretazione di disposizioni della direttiva o dall'applicazione di principi di diritto comunitario ritengo che, qualora il presente quesito sia considerato ricevibile, ad esso debba risponderci che spetta al giudice nazionale valutare se, in base ai principi del proprio ordinamento giuridico, i conduttori che hanno optato per l'assoggettamento ad IVA della locazione in base alla legislazione vigente al momento della stipula del contratto di locazione continuano ad essere tenuti a pagare tale imposta anche dopo l'entrata in vigore di una modifica legislativa che elimina la possibilità di assoggettare ad IVA tale locazione.

37 — V. conclusioni dell'avvocato generale Lenz presentate il 23 novembre 1995, sentenza Inzo, cit., paragrafo 27, e sentenza 14 febbraio 1985, Rompelman, cit., punto 23.

C — Sul secondo quesito pregiudiziale nella causa C-7/02

122. Con il secondo quesito nella causa C-7/02, se ho capito bene, il giudice del rinvio chiede in realtà alla Corte due chiarimenti. Anzitutto esso chiede se l'eventuale risposta affermativa al primo quesito, ossia l'intangibilità del diritto alla detrazione maturato dal gruppo Holin prima dell'entrata in vigore della legge del dicembre 1995, valga anche per il periodo successivo al comunicato stampa del 31 marzo 1995 con cui il Segretario alle Finanze olandese aveva annunciato la proposta di modifica dell'art. 11 della legge del 1968. Qualora la risposta a tale quesito sia negativa, lo Hoge Raad chiede se detto gruppo sia tenuto al pagamento di un'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva, da calcolare, ai sensi dell'art. 11 parte A, n. 1, lett. b), della direttiva³⁸, in base alle spese di costruzione degli immobili locati alla ING Bank sostenute successivamente a tale comunicato.

123. Il gruppo Holin afferma che il citato comunicato stampa è successivo agli impegni che esso ha contratto con la ING Bank relativamente alla futura locazione dell'immobile ed all'assoggettamento ad IVA di tale locazione e che pertanto un'eventuale

tassazione dei lavori fatti eseguire su detto immobile successivamente a tale comunicato è contraria ai principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

124. Quanto al governo francese, esso sostiene che, qualora la Corte, nel rispondere al primo quesito nella presente causa, ritenga che l'imposta di cui all'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva non sia applicabile per correggere una detrazione dell'IVA effettuata in vista di un'attività imponibile divenuta successivamente non imponibile a seguito di una modifica legislativa, tale imposta è inapplicabile al gruppo Holin con riferimento a tutto il periodo antecedente tale modifica legislativa. A parere di detto governo, inoltre, non sarebbe possibile, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva, calcolare detta imposta sulla base delle sole spese di costruzione dell'immobile in questione sostenute successivamente al comunicato stampa.

125. Di diverso avviso sono invece il governo dei Paesi Bassi e quello del Regno Unito. Secondo detti governi, infatti, il gruppo Holin era al corrente, quantomeno dopo il 31 marzo 1995, che esso sarebbe stato soggetto ad imposta ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della direttiva, qualora avesse deciso di concedere in locazione alla ING Bank l'immobile sul quale stava eseguendo lavori. Pertanto, a parere di detti governi, i principi del legittimo affidamento e della

38 — Detto articolo dispone che la base imponibile è costituita, per le operazioni di cui all'art. 5, nn. 6 e 7, della direttiva, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni similari, o, in mancanza, dal costo determinato nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

certezza del diritto non potrebbero essere da questo invocati relativamente al periodo successivo al 31 marzo 1995 e di conseguenza detta imposta, calcolata in base alle spese sostenute durante tale periodo, sarebbe ad esso applicabile.

stata preannunciata in un comunicato stampa.

126. Quanto infine alla Commissione, nelle sue osservazioni scritte³⁹ essa osserva che il comunicato stampa non può avere inciso sul formarsi di un legittimo affidamento in capo al gruppo Holin in merito alla possibilità di assoggettare ad IVA la futura locazione del suddetto immobile. Tale comunicato, osserva la Commissione, riguardava infatti solo un progetto di legge del governo dei Paesi Bassi relativamente al quale non si poteva essere certi se sarebbe stato approvato, o approvato senza modifiche, dal Parlamento. Pertanto, conclude detta istituzione, anche nel periodo compreso tra il comunicato stampa e l'adozione definitiva della nuova disciplina la normativa vigente era suscettibile di creare un legittimo affidamento in capo ai contribuenti.

128. Mi limito quindi a richiamare quanto ho già osservato in relazione al primo quesito, ossia che, se da un lato è quantomeno discutibile, come giustamente fa valere la Commissione, che dopo il comunicato stampa il gruppo Holin non avrebbe potuto fare pieno affidamento sul diritto alla detrazione acquisito (v. sopra, paragrafo 89), dall'altro la revoca di siffatto diritto da parte della legge del dicembre 1995 sembra priva, nella specie, di una valida giustificazione (v. sopra, paragrafi 90-101).

127. Per parte mia ritengo che con il presente quesito il giudice del rinvio in realtà non faccia altro che riformulare il primo quesito sollevato nella medesima causa ponendo l'accento sulla circostanza che la modifica normativa in questione è

129. Per questi motivi, quindi, ritengo che debba qui risponderci che la soluzione data al primo quesito vale anche per il periodo successivo all'annuncio, nel comunicato stampa del Segretario di Stato alle Finanze, dell'intenzione del governo dei Paesi Bassi di apportare modifiche alla normativa vigente in materia d'IVA.

39 — Sebbene in sede di udienza la Commissione abbia cambiato posizione, rispetto alle osservazioni scritte, con riguardo al primo dei due quesiti sollevati nella causa in esame (v. sopra, paragrafo 43), essa non si è tuttavia più pronunciata, in tale sede, in merito al secondo di tali quesiti.

V — Conclusioni

130. Alla luce delle considerazioni che precedono, suggerisco pertanto alla Corte di rispondere come segue:

- «1) Per quanto concerne il primo quesito sollevato nelle cause C-487/01 e C-7/02, i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostano a che una rettifica ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva IVA o l'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), della medesima direttiva siano applicabili ad un soggetto passivo per il solo motivo che, a causa di una modifica normativa sopravvenuta, tale soggetto non può più assoggettare ad IVA l'attività in vista della quale aveva maturato un diritto alla detrazione ai sensi di detta direttiva.

- 2) Per quanto concerne il secondo quesito pregiudiziale nella causa C-487/01, tale quesito è irricevibile. In ogni caso, spetta al giudice nazionale valutare se, in base ai principi del proprio ordinamento giuridico, i conduttori che hanno optato per l'assoggettamento ad IVA della locazione in base alla legislazione vigente al momento della stipula del contratto di locazione, continuano ad essere tenuti a pagare tale imposta anche dopo l'entrata in vigore di una modifica legislativa che elimina la possibilità di assoggettare ad IVA tale locazione.

- 3) Per quanto concerne il secondo quesito sollevato nella causa C-7/02, la soluzione data al primo quesito vale anche per il periodo successivo all'annuncio, nel comunicato stampa del Segretario di Stato alle Finanze, dell'intenzione del governo dei Paesi Bassi di apportare modifiche alla normativa vigente in materia d'IVA».