

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ANTONIO TIZZANO

presentate il 16 dicembre 2004¹

1. Con sentenza del 18 ottobre 2002 lo Hoge Raad der Nederlanden ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale, con la quale chiede se la sesta direttiva 77/388/CEE e i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento ostino ad una normativa nazionale che, con effetto retroattivo, esenta dall'IVA determinate operazioni in precedenza soggette ad imposta, privando così coloro che le avevano già compiute di un diritto acquisito alla rettifica della deduzione iniziale.

imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva») ².

3. L'art. 17 relativo all'origine e alla portata del diritto a deduzione dispone che:

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

I — Quadro giuridico

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

A — La normativa comunitaria

2. Nella presente causa si devono richiamare, oltre ai principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, che sono principi generali dell'ordinamento comunitario, gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva 77/388/CEE, del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle

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;

(...)).»

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — GU L 145, pag. 1.

4. L'art. 20, che riguarda invece la rettifica delle deduzioni, prevede che:

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

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 anni.

(...)».

B — *La normativa nazionale*

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque

5. In un comunicato stampa diffuso il 31 marzo 1995 lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze olandese)

rendeva nota l'intenzione del Consiglio dei Ministri di presentare al Parlamento un disegno di legge per modificare la legge IVA del 28 giugno 1968³ (in prosieguo: la «legge IVA»). Il comunicato illustrava i punti essenziali della modifica legislativa e preannunciava che, una volta approvata, essa avrebbe dispiegato i propri effetti dalla data del comunicato medesimo.

7. Benché non assuma particolare rilievo nella presente causa, va qui ricordato che la legge di modifica ha altresì soppresso la possibilità per le parti dei contratti di locazione immobiliare di optare per l'imposizione della locazione. Per i contratti conclusi prima del 31 marzo 1995 la soppressione di tale facoltà è stata sottoposta ad un regime transitorio.

6. In effetti, il 29 dicembre 1995 la preannunciata legge⁴ (in prosieguo: la «legge di modifica») è entrata in vigore. Allo scopo di contrastare «l'utilizzo indesiderato e indebito della legislazione relativa ai beni immobili»⁵, essa ha previsto che, qualora il corrispettivo pattuito per la costituzione di un diritto reale su un bene immobile sia inferiore al valore economico di tale diritto, detta operazione non è più considerata una cessione di beni soggetta ad IVA, ma va equiparata ad una locazione esente da tale imposta [v. artt. 3, n. 2, e 11, n. 1, lett. b), punto 5, che mirano a trasporre gli artt. 5, n. 3, lett. b), e 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva].

8. Come preannunciato nel comunicato stampa, la legge di modifica ha fissato la propria entrata in vigore già a partire dalle 18.00 del 31 marzo 1995 (art. V).

II — Fatti e procedura

9. Risulta dall'ordinanza di rinvio che nel corso del secondo trimestre 1995 alla Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (cooperativa per la costruzione di abitazioni «Goed Wonen», cui è succeduta la Stichting «Goed Wonen»; in prosieguo: la «cooperativa GW») venivano consegnati tre complessi di abitazioni destinate alla locazione. Nell'ordinanza si precisa che durante la costruzione di dette abitazioni la cooperativa, avvalendosi di una facoltà riconosciuta dal diritto nazionale, non aveva dedotto l'IVA versata sui beni e servizi all'upò ricevuti.

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (legge che sostituisce l'imposta esistente sulla cifra di affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema dell'imposta sul valore aggiunto del 28 giugno 1968).

4 — Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (legge 18 dicembre 1995 che modifica la legge sull'imposta sulla cifra d'affari 1968, la legge sull'imposta sugli atti giuridici e alcune altre leggi tributarie in relazione alla lotta alle frodi in materia di beni immobiliari).

5 — V. motivazione del progetto di legge di modifica.

10. Il 28 aprile 1995 la cooperativa GW costituiva la fondazione «De Goede Woning» (in prosieguo: la «fondazione GW») cui, lo stesso giorno, cedeva un diritto di usufrutto decennale sulle abitazioni. Per tale cessione essa riceveva un corrispettivo inferiore al prezzo di costo delle abitazioni medesime e, in applicazione della legge IVA in quel momento ancora vigente, riscuoteva la dovuta imposta sul valore aggiunto.

11. Dopo tale operazione, la cooperativa decideva di chiedere, ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett a), della sesta direttiva, la rettifica dell'imposta sulle spese di costruzione in precedenza non portata in deduzione. Nella sua dichiarazione IVA per il periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 1995, essa indicava pertanto, da una parte, l'IVA fatturata alla fondazione GW per la costituzione dell'usufrutto, pari a NLG 645 067, e dall'altra, l'importo dell'IVA che le era stata fatturata per la costruzione delle abitazioni, pari a NLG 1 285 059, che veniva detratta come imposta pagata a monte.

12. Sulla base di tale dichiarazione, l'ispettore delle imposte rimborsava alla cooperativa GW una somma pari a NLG 639 992.

13. A seguito dell'entrata in vigore della legge di modifica e in applicazione di questa, l'ispettore delle imposte modificava però la propria decisione, qualificando la cessione

compiuta dalla cooperativa GW come un'operazione esente da imposta. Di conseguenza, negava alla cooperativa il diritto già acquisito alla rettifica e le chiedeva contestualmente la restituzione di una somma pari a NGL 1 285 059, ridotta poi d'ufficio a NGL 639 992, cioè all'IVA effettivamente rimborsata.

14. Poiché il reclamo nel frattempo proposto era stato respinto, la cooperativa GW ricorreva in giustizia dinanzi al Gerechtshof di Arnhem, il quale con sentenza 20 maggio 1998 confermava l'avviso di accertamento, così come ridotto dall'amministrazione finanziaria.

15. La cooperativa GW ricorreva allora in cassazione dinanzi allo Hoge Raad, il quale, dubitando anzitutto della compatibilità con la sesta direttiva degli artt. 3, n. 2, e 11, n. 1, lett. b), punto 5, della legge IVA, come emendati dalla legge di modifica, sottoponeva alla Corte una prima questione pregiudiziale.

16. La Corte respingeva però tali dubbi, stabilendo nella sentenza del 4 ottobre 2001, causa C-326/99, Goed Wonen (Racc. pag. I-6831), che la sesta direttiva non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 3, n. 2, «che subordina la qualifica di "cessione di beni" per le operazioni di costituzione, trasferimento, modifica, rinuncia o estinzione di diritti reali su beni immobili alla condizione che l'importo pagato come corrispettivo di tali operazioni, maggiorato dell'importo dell'imposta sulla cifra d'affari, sia

almeno pari al valore economico del bene immobile cui tali diritti si riferiscono», né osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, «che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, consente di equiparare all'affitto e alla locazione di beni immobili la costituzione, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto di cui trattasi nella causa principale».

17. Tuttavia, dopo tale sentenza, lo Hoge Raad si interrogava ancora sulla compatibilità con il diritto comunitario della legge di modifica, ma sotto un altro profilo. In particolare, esso si chiedeva se tale legge, ritenuta legittima nel suo contenuto, potesse essere applicata retroattivamente, così da privare un soggetto passivo di un diritto acquisito alla rettifica della deduzione.

18. Per tale motivo, lo Hoge Raad si è rivolto nuovamente alla Corte, alla quale chiede ora:

«Se (...) gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva, ovvero i principi di diritto europeo di tutela del legittimo affidamento e di certezza del

diritto, ostino a che — in una fattispecie in cui non sussistano frode o abuso, né una modifica dell'utilizzazione prevista [del bene d'investimento] — la rettifica dell'imposta non portata in deduzione da un soggetto passivo assolta da quest'ultimo per un bene (immobile) che gli è stato ceduto e che ha inizialmente destinato alla locazione (non soggetta a IVA), ma successivamente ad una cessione soggetta ad IVA (nella fattispecie, una costituzione di un diritto reale di usufrutto), sia soppressa per il solo fatto che, a seguito di una modifica legislativa, non ancora intervenuta al momento in cui è stata compiuta l'operazione di cui trattasi, tale operazione sia stata considerata retroattivamente un'operazione esente priva di diritto alla deduzione».

19. Nel procedimento così instauratosi hanno presentato osservazioni scritte la cooperativa GW, il governo dei Paesi Bassi e la Commissione, i quali, unitamente al governo svedese, sono stati poi ascoltati all'udienza del 26 ottobre 2004.

III — Analisi giuridica

20. Prima di affrontare il quesito attorno al quale i soggetti intervenuti nella presente causa dibattono, si deve sgombrare il campo da alcune questioni che invece non sono controverse.

21. A tal fine occorre anzitutto ricordare che, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, un soggetto passivo è autorizzato a dedurre, dall'imposta di cui è debitore, «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», se «[detti] beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta».

22. Inoltre, ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. a), la deduzione iniziale è rettificata, tra l'altro, quando è «inferiore a quella cui il soggetto passivo [aveva] diritto».

23. Ora, nella presente causa il giudice del rinvio e tutti i soggetti intervenuti sono sostanzialmente concordi nel ritenere che, prima dell'approvazione della legge di modifica del 29 dicembre 1995, la cooperativa GW aveva acquisito il diritto a dedurre l'IVA posta a suo carico per le spese di costruzione sostenute. Infatti, tale imposta era stata assolta, ai sensi dell'art. 17, per la fornitura dei beni e servizi necessari per completare le abitazioni, che sono state poi impiegate per un'operazione (la cessione del diritto di usufrutto) che, nel momento in cui è stata compiuta, era soggetta ad imposta.

24. Neppure è controverso il fatto che, non avendo portato in deduzione l'IVA durante la costruzione delle abitazioni, la cooperativa GW aveva successivamente diritto, ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. a), alla rettifica della deduzione iniziale.

25. Quel che è controverso, invece, è se il diritto alla deduzione (o, più precisamente, alla rettifica della deduzione) così acquisito potesse essere retroattivamente soppresso da una legge nazionale, quale la legge di modifica, che, appunto con effetto retroattivo, ha esentato dall'IVA un'operazione (la cessione di diritti reali limitati remunerata con un corrispettivo inferiore al loro valore economico) in precedenza soggetta ad imposta.

26. Dico subito che condivido la posizione della cooperativa GW e della Commissione, le quali ritengono che in un caso come quello di specie, in cui non è stato debitamente tutelato il legittimo affidamento dei privati, il principio della certezza del diritto osti all'applicazione retroattiva di disposizioni fiscali nazionali, quali gli artt. 3, n. 2, e 11, n. 1, lett. b), punto 5, della legge qui in discussione.

27. Tale soluzione è a mio avviso conforme alla consolidata giurisprudenza della Corte,

secondo la quale, com'è noto, il principio della certezza del diritto fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario e deve pertanto essere rispettato non solo dalle istituzioni comunitarie⁶, ma anche dagli Stati membri «nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie»⁷. Esso si applica quindi ad una legge nazionale, quale quella di modifica, che emenda diverse disposizioni della legge IVA volte ad attuare la sesta direttiva (v. *supra* paragrafo 6).

28. Come ha giustamente osservato la cooperativa GW, il principio in parola osta «a che l'efficacia nel tempo di un atto [normativo] decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione»⁸. Applicato in ambito IVA esso osta, di conseguenza, «a che una modifica della normativa nazionale privi un soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto a deduzione da questo acquisito sulla scorta della sesta direttiva»⁹.

29. Ciò posto, occorre tuttavia ancora considerare che, secondo quanto ugualmente

risulta dalla giurisprudenza della Corte, «una deroga [all'indicato principio] è possibile, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato»¹⁰.

30. Così, ad esempio, nei casi *Racke* e *Decker* la Corte, in considerazione tra l'altro «della situazione eccezionale esistente in quel momento», ha fatto salva l'applicazione retroattiva di un regolamento che fissava importi compensativi sul commercio dei vini in presenza di gravi oscillazioni dei tassi di cambio nazionali causati da una rilevante modifica della situazione monetaria internazionale¹¹. Ancora, nel caso *Amylum* è stato considerato legittimo un regolamento che reintroduceva con efficacia retroattiva un regime di quote e di contributi per la produzione di isoglucosio, a seguito dell'annullamento da parte della Corte, per violazione di forme sostanziali, di un primo regolamento che aveva già introdotto tali misure¹².

31. Infine, per citare un ultimo ma molto significativo esempio, nel caso *Zuckerfabrik* la Corte ha confermato la validità di un

6 — Sentenza 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA/Commissione (Racc. pag. 533).

7 — Sentenze 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex (Racc. pag. I-8153, punto 26); 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schloßstraße (Racc. pag. I-4279, punto 44), e 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer (Racc. pag. I-6325, punto 44).

8 — Sentenza 22 novembre 2001, causa C-110/97, Paesi Bassi/Consiglio (Racc. pag. I-8763, punto 151).

9 — Sentenze Schloßstraße, cit., punto 47; Marks & Spencer, cit., punto 45, e 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sulingen (Racc. pag. I-4243, punto 40).

10 — Sentenze 25 gennaio 1979, causa 98/78, Racke (Racc. pag. 69, punto 20); 25 gennaio 1979, causa 99/78, Decker (Racc. pag. 101, punto 8); 30 settembre 1982, causa 108/81, Amylum (Racc. pag. 3107, punto 4), e 21 febbraio 1991, cause riunite C-143/88 e C-92/89, Zuckerfabrik (Racc. pag. I-415, punto 49).

11 — Sentenze Racke, cit., punto 20, e Decker, cit., punto 8. Gli importi compensativi sono particolari prelievi volti a consentire, qualora i tassi di cambio siano fluttuanti, di colmare le differenze registrate nei prezzi, espressi in moneta nazionale, e di evitare così le perturbazioni degli scambi commerciali che potrebbero derivarne.

12 — Sentenza Amylum, cit., punto 5.

regolamento che fissava un contributo a carico dei produttori di zucchero per una campagna di commercializzazione già trascorsa in cui, a causa della brusca caduta del dollaro e del crollo delle quotazioni mondiali dello zucchero, si erano verificate pesanti perdite per l'organizzazione comune di quel prodotto¹³. Nella sua pronuncia, per l'ap-punto, la Corte ha prima riconosciuto l'esistenza di quella situazione eccezionale e poi è passata a verificare la sussistenza delle due condizioni (necessità e tutela del legittimo affidamento) sopra indicate.

32. Venendo ora al caso di specie, a me pare anzitutto che, come ha giustamente osservato la cooperativa GW, non ricorrano in esso «circostanze eccezionali» paragonabili a quelle sopra indicate.

33. In effetti, quando ha deciso di modificare retroattivamente la legge IVA, il legislatore olandese non si trovava di fronte ad una improvvisa crisi finanziaria o a imprevedibili difficoltà di bilancio. Esso ha semplicemente constatato che da diversi anni alcune categorie di operatori utilizzavano «in maniera crescente» «la normativa relativa all'imposta sulla cifra d'affari applicabile ai beni immobili (...) in un modo che non era stato

previsto da legislatore». Essi, infatti, ricorrevano a diversi espedienti giuridici, peraltro *legittimi*¹⁴, per far sì che «i beni immobili [fossero] gravati di un'imposta (...) più ridotta — e in certi casi, molto più ridotta — di quanto previsto»¹⁵.

34. Si trattava quindi indubbiamente di una situazione delicata, data la progressiva riduzione del gettito IVA sugli immobili. Ma non vedo come essa possa essere definita *eccezionale* nel senso, di cui si è appena detto, di una situazione determinata da eventi improvvisi, non previsti e non prevedibili.

35. Ma non è tutto. A me sembra, infatti, che nel presente caso seri dubbi vadano formulati anche quanto alla sussistenza delle due condizioni cui, secondo la ricordata giurisprudenza della Corte (v. supra paragrafo 29), è subordinata la possibilità di adottare disposizioni retroattive, e cioè i) la *necessità* di conferire tale efficacia per poter conseguire lo scopo perseguito dal legislatore e ii) la tutela del legittimo affidamento degli interessati.

14 — Come ha precisato lo stesso giudice del rinvio, espedienti, quale quello posto in essere dalla cooperativa GW (v. supra paragrafo 10), volti a creare le condizioni per beneficiare di una deduzione dell'IVA assolta sulle spese di costruzione di immobili non costituiscono comportamenti abusivi o fraudolenti.

15 — V. motivazione della proposta di legge di modifica.

13 — Sentenza Zuckerfabrik, cit., punto 52. V. anche sentenza Paesi Bassi/Consiglio, cit., punto 155.

36. Ora, riguardo alla prima, concordo con la cooperativa GW quando sostiene che l'effetto retroattivo della legge di modifica non era «necessario» per conseguire lo scopo, dichiarato dal governo olandese, di contrastare un «utilizzo indesiderato» della legislazione fiscale, che causava una riduzione dell'imposizione IVA sugli immobili. In effetti, è difficile sostenere che, in una situazione come quella di specie, l'obiettivo di porre fine a comportamenti che erano di per sé legittimi e che si protraevano ormai da diversi anni potesse essere utilmente perseguito solo con una legge dotata di effetto retroattivo. Infatti, non essendovi qui un'improvvisa scoperta di una situazione non prevista e non prevedibile, una legge che avesse vietato solo per il futuro gli espedienti «indesiderati» avrebbe comunque consentito di porre fine agli stessi con un danno economico relativo (perché limitato nel tempo e comunque collegato a comportamenti a lungo tollerati) senza infliggere un grave vulnus al principio della certezza del diritto.

37. D'altra parte, e passando al secondo dei requisiti sopra enunciati, neppure si può ritenere che, nella fattispecie, il legittimo affidamento degli interessati sia stato debitamente tutelato grazie alla diffusione di un comunicato stampa in cui si preannunciava per l'appunto che, a decorrere dal 31 marzo 1995, la costituzione di diritti reali limitati su beni immobili sarebbe stata equiparata ad una locazione esente da imposta.

38. È vero che, come ha ricordato anche il governo svedese, la prassi di qualche Stato

membro è proprio quella di anticipare i provvedimenti legislativi attraverso comunicati stampa destinati ad avvertire in tempo utile i destinatari degli stessi. Mi sembra però, a parte ogni altra considerazione, che la portata di tale prassi non possa essere generalizzata nel contesto di un mercato comune nel quale agiscono tutti gli operatori economici europei e nel quale la prassi normalmente seguita si ispira piuttosto al principio secondo cui i comportamenti dei cittadini sono orientati e condizionati dalle leggi e non dai comunicati stampa. Insomma, come ha giustamente sottolineato la Commissione, prassi particolari di qualche Stato membro non possono indurre in ambito comunitario a pretendere dai privati, in generale, e dai contribuenti, in particolare, che essi diano maggior credito agli annunci sulla stampa piuttosto che al diritto vigente.

39. Ciò senza contare che, com'è avvenuto proprio nel caso di specie, le norme genericamente annunciate in un comunicato stampa vengono poi conosciute nel loro concreto contenuto e nella loro effettiva portata solo una volta che il relativo disegno di legge è stato introdotto innanzi al Parlamento, e che comunque esse possono subire, come pure è avvenuto nella specie, molteplici modifiche nel corso dell'iter parlamentare.

40. Nel caso di specie, quindi, non si poteva pretendere che la cooperativa GW, sulla

quale peraltro non è chiaro se gravasse un obbligo legale di conoscenza del comunicato del 31 marzo 1995, già il successivo 28 aprile si attendesse agli incerti dettami di tale comunicato piuttosto che alle previsioni certe della legge IVA vigente fin dal 1968. Ciò tanto più che proprio su questa legge essa aveva fin dall'inizio fatto affidamento per scegliere, tra le possibili opzioni, il tipo di operazione fiscalmente più conveniente (la cessione del diritto di usufrutto). Non solo, ma se avesse potuto conoscere con precisione il contenuto delle annunciate modifiche, anziché un generico comunicato stampa, essa avrebbe ancora potuto organizzare quell'operazione diversamente, e pur sempre legittimamente, attraverso soluzioni che le avrebbero comunque consentito, anche nel nuovo contesto legislativo, di salvaguardare almeno in parte il diritto alla deduzione (ad esempio pattuendo un corrispettivo anche di poco superiore al valore economico del diritto ceduto).

41. Né varrebbe obiettare che nella sentenza *Gemeente Leusden e Holin Groep* del 29 aprile 2004¹⁶ la Corte, pronunciandosi sulla medesima legge qui in discussione, avrebbe già riconosciuto che la stessa non «[viola] il legittimo affidamento dei soggetti passivi».

42. In effetti, in quel caso, che riguardava comunque altre disposizioni della legge di

modifica (segnatamente quelle relative alla soppressione del diritto di optare per l'imposizione delle locazioni immobiliari; v. *supra* paragrafo 7), il legislatore olandese aveva tutelato il legittimo affidamento degli interessati non solo attraverso il comunicato stampa che «illustra[va] la modifica legislativa pianificata», ma anche introducendo in quest'ultima un regime transitorio che prevedeva «il passaggio da una locazione tassata ad una locazione esente solo a partire dall'entrata in vigore della legge» e consentiva, quindi, «alle parti di un contratto di locazione un termine per concertarsi (...) sulle conseguenze future della modifica legislativa»¹⁷.

43. Nelle disposizioni oggi considerate (quelle relative all'esenzione della cessione di diritti reali limitati su beni immobili) non è invece previsto un analogo «regime transitorio». La tutela del legittimo affidamento dei privati è quindi rimessa completamente al solo comunicato stampa, che a mio avviso però, lo ripeto, non può essere considerato idoneo ad assicurare pienamente tale tutela.

44. Per tale motivo ritengo che nel presente caso, a differenza di quanto accaduto nella causa *Gemeente Leusden e Holin Groep*, i principi della certezza del diritto e del

16 — Sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep* (Racc. pag. I-5337).

17 — Sentenza *Gemeente Leusden e Holin Groep*, cit., punti 80 e 81.

legittimo affidamento ostino a disposizioni legislative, quali quelle qui in discussione, che con effetto retroattivo privino gli interessati di un diritto alla rettifica della deduzione acquisito sulla scorta della sesta direttiva.

45. Prima di concludere, tuttavia, devo ancora esaminare una soluzione subordinata proposta nel presente giudizio dalla Commissione. Questa ritiene infatti che nel caso di specie le autorità olandesi, pur non potendo pretendere — per i principi sopra citati — la restituzione integrale e immediata dell'IVA rimborsata, avrebbero ben potuto procedere, senza violare quei principi, ad una nuova rettifica in negativo della deduzione operata dalla cooperativa GW, limitata però agli anni successivi all'entrata in vigore della legge di modifica. Se ben capisco, secondo questa tesi, poiché per la legge olandese in quel momento applicabile la rettifica doveva essere ripartita su dieci anni, l'amministrazione nazionale non avrebbe più potuto incidere sulla frazione di IVA dedotta per l'anno 1995, ma avrebbe potuto chiedere la restituzione della restante IVA, da ripartire nei nove anni seguenti, tutti successivi all'entrata in vigore di detta legge.

46. Non credo però di poter seguire la Commissione su questa via. A mio avviso, infatti, i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento non consentivano al fisco olandese di chiedere la restituzione

dell'IVA dedotta non solo per intero, ma neppure in parte, attraverso una rettifica ex art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

47. Ricordo in proposito che tale disposizione prevede che «[l]a rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, *in particolare* (...) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di *annullamento di acquisti* o qualora si siano ottenute *riduzioni di prezzo*; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di *operazioni* totalmente o parzialmente *non retribuite*, in caso di *distruzione, perdita o furto dei beni*, debitamente provati e confermati, nonché in caso di *prelievi* effettuati *per concedere omaggi* di valore ridotto e *campioni* (...)»¹⁸.

48. Il n. 2 della stessa disposizione, relativo alle modalità della rettifica concernente beni di investimento, precisa poi che questa «deve essere ripartita su cinque anni» (in caso di beni immobili tale periodo può essere elevato «fino a 10 anni»); che «[o]gni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione»; e infine che essa «è eseguita *secondo le variazioni del diritto a deduzione* che hanno avuto luogo negli anni successivi

18 — Il corsivo è mio.

rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati»¹⁹.

49. Ora, a me pare che l'interpretazione più corretta delle norme citate sia quella che limita l'applicazione dello strumento della rettifica ai casi di *variazione della situazione di fatto* che legittimava la deduzione iniziale. Ho invece forti dubbi che essa possa essere estesa, come suggerisce la Commissione, anche ai casi, come quello di specie, in cui sia stata modificata la *situazione di diritto* su cui tale deduzione si basava.

50. È vero infatti che l'art. 20, n. 1, che elenca le ipotesi di rettifica, contiene la locuzione «in particolare», lasciando così intendere che l'elenco non sarebbe tassativo. Ed è altresì vero che l'art. 20, n. 2, dispone genericamente che la rettifica è eseguita secondo le «variazioni del diritto a deduzione»²⁰, senza precisare se si tratti soltanto delle variazioni di fatto o anche di quelle di diritto.

51. Tuttavia, non può essere trascurato che, nell'elencare a titolo esemplificativo le ipotesi in cui la rettifica deve essere eseguita (annullamento di acquisti e riduzioni di

prezzo) e quelle in cui essa eccezionalmente non è richiesta (mancata retribuzione delle operazioni, distruzione, perdita o furto dei beni e prelievi effettuati per concedere omaggi e campioni), l'art. 20 fa sempre riferimento ad ipotesi di variazioni della situazione di fatto. Il che, come ho detto, mi induce a ritenere che solo in ipotesi di questo tipo (anche diverse da quelle espressamente indicate, ma pur sempre rientranti in quella categoria) si possa procedere alla correzione della deduzione attraverso la rettifica.

52. In ogni caso, anche se così non fosse, e se quindi si volesse ammettere la rettifica di cui all'art. 20, n. 1, lett. b), anche in caso di modifica della legislazione sui cui la deduzione si basava, va osservato che tale strumento finirebbe con l'aver effetti retroattivi analoghi alla richiesta di restituzione della deduzione. Ciò in quanto esso priverebbe, appunto con effetto retroattivo, il soggetto passivo di almeno una parte di quel diritto a deduzione che aveva già acquisito nella sua integralità.

53. Nel caso di specie, ciò comporterebbe ugualmente una violazione del legittimo affidamento degli interessati e quindi del principio della certezza del diritto, perché la cooperativa GW verrebbe retroattivamente privata, sia pure in parte, del diritto a deduzione maturato prima dell'approvazione della legge di modifica.

19 — Il corsivo è mio.

20 — V. sentenza Gemeente Leusden e Holin Groep, cit., punti 52 e 53.

54. Per le ragioni che ho indicato propongo quindi di rispondere al quesito in esame che, ove un soggetto passivo abbia acquisito, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, senza abuso o frode, il diritto alla deduzione dell'IVA assolta per un bene immobile che gli è stato ceduto e che, inizialmente destinato alla locazione (operazione non soggetta ad imposta), è stato successivamente ceduto in usufrutto (operazione soggetta ad imposta), senza che vi sia stata

poi una variazione dell'utilizzazione prevista di detto bene, i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento ostano a che la rettifica dell'imposta non portata in deduzione, di cui all'art. 20, n. 1, lett. a), di tale direttiva, sia soppressa per il solo fatto che, a seguito di una modifica legislativa non ancora intervenuta al momento della cessione dell'usufrutto, tale operazione sia stata considerata retroattivamente un'operazione esente priva di diritto alla deduzione.

IV — Conclusioni

55. Alla luce delle considerazioni che precedono propongo pertanto alla Corte di rispondere alla questione formulata dallo Hoge Raad der Nederlanden nei seguenti termini:

«Ove un soggetto passivo abbia acquisito, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva 77/388/CEE, senza abuso o frode, il diritto alla deduzione dell'IVA assolta per un bene immobile che gli è stato ceduto e che, inizialmente destinato alla locazione (operazione non soggetta ad imposta), è stato successivamente ceduto in usufrutto (operazione soggetta ad imposta), senza che vi sia stata poi una variazione dell'utilizzazione prevista di detto bene, i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento ostano a che la rettifica dell'imposta non portata in deduzione, di cui all'art. 20, n. 1, lett. a), di tale direttiva, sia soppressa per il solo fatto che, a seguito di una modifica legislativa non ancora intervenuta al momento della cessione dell'usufrutto, tale operazione sia stata considerata retroattivamente un'operazione esente priva di diritto alla deduzione».