

|

61991J0020

SENTENZA DELLA CORTE (TERZA SEZIONE) DEL 6 MAGGIO 1992. - P. DE JONG CONTRO STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: HOGE RAAD - PAESI BASSI. - ACCERTAMENTO RETTIFICATIVO DELL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI - SESTA DIRETTIVA IVA. - CAUSA C-20/91.

raccolta della giurisprudenza 1992 pagina I-02847

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto - Operazioni imponibili - Prelievo di un bene d' impresa per le esigenze private del soggetto passivo - Costruzione, nell' ambito dell' attività professionale e a fini d' occupazione privata, di una casa d' abitazione su un terreno acquistato e detenuto a titolo privato - Imponibilità del solo edificio

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 5, n. 6, e 11, A, n. 1, lett.b)]

Massima

L' art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388, che equipara ad una cessione effettuata a titolo oneroso il prelievo da parte di un soggetto passivo di un bene dalla sua impresa per sue esigenze private qualora tale bene dia diritto ad una detrazione dell' imposta sul valore aggiunto, dev' essere interpretato nel senso che, quando un soggetto passivo - vale a dire un imprenditore edile - acquista un terreno al solo scopo di usarlo, per fini privati, ma, nell' esercizio della sua attività professionale, vi costruisce una casa d' abitazione per occuparla personalmente, soltanto la casa, e non il terreno, dev' essere considerata prelevata per uso privato ai sensi di tale disposizione. La base imponibile sarà quindi, in conformità all' art. 11, A, n. 1, lett. b), esclusivamente il valore dell' edificio costruito, e non il valore del terreno.

Parti

Nel procedimento C-20/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi (Terza Sezione) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Pieter de Jong

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull' interpretazione degli artt. 5, n. 6, e 11, A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dai signori F. Grévisse, presidente di sezione, J.C. Moitinho de Almeida e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: J.A. Pompe, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, dal signor B.R. Bot, segretario generale presso il ministero degli Affari esteri;

- per il governo tedesco, dal signor E. Roeder, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori J. Foens Buhl, consigliere giuridico e B.J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti;

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali del governo olandese rappresentato dal signor J. W. de Zwaan, in qualità di agente, del governo tedesco rappresentato dal signor C.-D. Quassowski, in qualità di agente, e della Commissione all' udienza del 24 gennaio 1992,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 27 febbraio 1992,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 19 dicembre 1990, pervenuta in cancelleria il 23 gennaio 1991, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull' interpretazione degli artt. 5, n. 6, e 11, A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la "sesta direttiva IVA").

2 Tali questioni sono state sollevate nell' ambito di una lite fra il signor de Jong e il segretario di Stato alle Finanze dei Paesi Bassi a seguito di un avviso di accertamento rettificativo per l' imposta sulla cifra d' affari.

3 Il 15 agosto 1978, il signor de Jong, imprenditore edile, acquistava in esenzione dall' IVA, un terreno sul quale si trovava un edificio.

4 Il 30 luglio 1979, egli vendeva la metà circa del terreno ad un terzo, senza addebitargli la relativa IVA. Successivamente, egli demoliva l' edificio esistente e costruiva due case di abitazione delle quali una - terminata nel 1980 - per conto dell' acquirente sulla parcella di terreno che era stata venduta, l' altra - terminata nel 1981 - per se medesimo sulla restante parcella di terreno.

5 Il signor de Jong detraeva, a titolo dell' IVA pagata a monte, l' IVA che gli era stata fatturata per i beni e i servizi forniti nel corso della costruzione delle case. Avendo destinato una di queste due case d' abitazione a fini privati, egli indicava poi nella propria dichiarazione IVA, quale IVA dovuta (IVA a valle), un importo pari all' imposta detraibile (IVA a monte) per i beni e i servizi utilizzati per la costruzione della casa d' abitazione destinata a fini privati.

6 L' amministrazione fiscale olandese riteneva, tuttavia, che, ai sensi dell' art. 3, n. 1, lett. g), della legge olandese in materia di IVA, la base imponibile dovesse comprendere non solo il valore della casa, ma anche il valore del terreno sul quale la casa stessa era stata costruita, dato che casa e terreno dovevano essere entrambi considerati oggetto della medesima cessione di beni. Essa procedeva quindi ad una rettifica di un importo pari a 26 168 HFL come imposta sulla cifra d' affari, importo corrispondente al 18% del valore del terreno.

7 Adito della lite, il Gerechtshof di Amsterdam confermava la rettifica respingendo la difesa del signor de Jong, secondo il quale il terreno aveva sempre fatto parte del proprio patrimonio personale e non era passato nella sfera del suo patrimonio professionale all' epoca della costruzione della casa.

8 Tale sentenza del Gerechtshof veniva impugnata in cassazione davanti allo Hoge Raad dei Paesi Bassi dal signor de Jong, il quale assumeva che il Gerechtshof aveva determinato in modo inesatto la base imponibile contemplata all' art. 8, n. 4, della legge olandese sull' IVA.

9 Lo Hoge Raad, considerato che l' applicazione delle norme olandesi in materia di IVA doveva essere conforme con la disposizione della sesta direttiva IVA, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se l' art. 5, n. 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo - vale a dire un imprenditore edile - che acquisti un terreno al solo scopo di usarlo per propri fini privati e in seguito, nell' esercizio della sua impresa, vi costruisca un edificio - vale a dire un' abitazione - e infine usi per propri fini privati l' edificio con il terreno pertinente, ha prelevato dalla sua impresa, ai sensi della suddetta disposizione della direttiva, non il solo edificio, ma l' edificio insieme al terreno ad esso sottostante ed eventualmente al restante terreno pertinente.

2) Se la condizione stabilita nell' art. 5, n. 6, della sesta direttiva per l' equiparazione di un prelievo ad una cessione, e secondo la quale detto bene o gli elementi che lo compongono devono aver

consentito una detrazione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto, debba essere intesa nel senso che, qualora sia stato prelevato dall' impresa un bene immobile composto da un edificio con il terreno sottostante ed eventualmente il restante terreno pertinente, mentre per il terreno non è stata consentita alcuna detrazione, non sussiste cessione né per quanto riguarda il bene immobile considerato nel suo insieme né per quanto attiene ad una parte di esso, vale a dire l' edificio.

3) Qualora la seconda questione debba essere risolta nel senso che vi è stata cessione ai sensi dell' art. 5, n. 6, della sesta direttiva per quanto riguarda l' intero immobile, se la disposizione di cui all' art. 11, A, n. 1, lett. b), di detta direttiva debba essere intesa nel senso che la base imponibile da essa contemplata deve basarsi sul costo del bene immobile considerato nel suo insieme, incluso quindi il costo del terreno, oppure se detta base imponibile debba essere limitata alla parte del costo per la quale è stata consentita la detrazione dell' imposta sul valore aggiunto".

10 Per una più ampia illustrazione degli antefatti e del contesto giuridico della lite principale, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d' udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

11 Nella presente causa, due disposizioni sono sostanzialmente rilevanti:

- l' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, che dispone che:

"E' assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato (...) quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto (...)"

nonché

- l' art. 11, A, n. 1, lett. b), della medesima direttiva, che prevede che la base imponibile per le operazioni di cui al precedente art. 5, n. 6, sia costituita:

"dal prezzo di acquisto dei beni o di beni similari o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

Sulla prima questione

12 Con la prima questione, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se un soggetto passivo d' imposta - e cioè un imprenditore edile - che acquista un terreno al solo scopo di utilizzarlo a fini privati, ma che vi costruisce, nell' esercizio della propria attività di impresa, una casa d' abitazione per se medesimo, prelevi anche il terreno suddetto dai beni dell' impresa per i suoi bisogni privati, ai sensi dell' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA.

13 Nelle osservazioni scritte, il governo dei Paesi Bassi ha sostenuto che la costruzione di una casa d' abitazione su un terreno messo a disposizione dell' impresa a tal fine aveva dato origine, ai fini dell' IVA, ad un nuovo bene immobile, costituito dall' edificio e dal terreno annesso. E' quindi questa unità, risultante, in quanto tale, dall' esercizio dell' attività d' impresa da parte del soggetto passivo, che quest' ultimo aveva prelevato per proprie esigenze personali.

14 Per contro, il governo tedesco e la Commissione, partendo dall' ipotesi che il soggetto in questione abbia acquistato il terreno per utilizzarlo a fini privati e non l' abbia mai utilizzato a scopi professionali, sono del parere che il terreno non è mai appartenuto al patrimonio dell' impresa e che, quindi, esso non può essere stato prelevato. Il fatto che un imprenditore che agisca in qualità di soggetto d' imposta costruisca un' abitazione per i propri fini privati su un terreno appartenente alla propria sfera personale non ha l' effetto di trasformare il terreno stesso in un bene dell'

impresa.

15 A questo proposito, va rilevato che l'obiettivo dell' art. 5, n 6, della sesta direttiva IVA consiste nell' assicurare la parità di trattamento tra un soggetto d' imposta che preleva un bene dalla propria impresa ed un consumatore ordinario che acquista un bene del medesimo tipo. Al fine di realizzare tale obiettivo, questa disposizione impedisce che un soggetto d' imposta, che ha potuto detrarre l' IVA sull' acquisto di un bene destinato alla propria attività d' impresa, sfugga al pagamento dell' IVA nel momento in cui preleva il bene stesso dal patrimonio dell' impresa stessa per i propri fini privati e che, quindi, possa trarre indebiti vantaggi rispetto ad un consumatore ordinario che acquisti il bene pagando la relativa IVA.

16 Queste condizioni di applicazione dell' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA non ricorrono per quanto riguarda un terreno che un imprenditore edile detiene, come nel caso di specie, a titolo privato e sul quale costruisce, nell' esercizio della propria attività d' impresa, una casa d' abitazione per se medesimo.

17 Infatti, quando un soggetto d' imposta acquista un bene esclusivamente per i propri bisogni personali, agisce in qualità di soggetto privato e non già in qualità di soggetto d' imposta, ai sensi della sesta direttiva IVA. Di conseguenza, le diverse disposizioni della direttiva concernente l' acquisto di beni da parte di un' impresa, in particolare la disposizione di cui all' art. 17, n. 2, che conferisce ai soggetti d' imposta il diritto alla detrazione dell' IVA, così come le norme amministrative contabili previste dagli artt. 18 e 22 della sesta direttiva IVA, non trovano applicazione.

18 Inoltre, l' assoggettamento ad imposta del terreno in una situazione come quella evidenziata nella prima questione pregiudiziale non sarebbe conforme all' obiettivo della parità di trattamento di cui all' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, in quanto tale soluzione avrebbe come conseguenza che l' onere fiscale verrebbe a variare a seconda che l' imprenditore costruisca una casa nell' esercizio della propria attività d' impresa, agendo in qualità di soggetto d' imposta, ovvero che egli agisca come consumatore ordinario, incaricando un terzo di costruire una casa sul proprio terreno. Infatti, in tale ultimo caso l' IVA sarebbe esigibile, a norma delle disposizioni della sesta direttiva IVA, soltanto sul prezzo pagato per la casa e non sul valore del terreno.

19 Risulta che, indipendentemente dal se il terreno e l' edificio debbano essere considerati indissociabili ai sensi della legislazione nazionale e contrariamente a quanto sostenuto dal governo dei Paesi Bassi nelle proprie memorie, occorre distinguere, ai fini dell' applicazione dell' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, tra l' assoggettamento ad imposta di un terreno che un soggetto passivo detiene a titolo privato e l' assoggettamento ad imposta di un edificio che lo stesso soggetto passivo ha costruito su tale terreno nell' ambito della propria attività imprenditoriale.

20 Per quanto riguarda l' assoggettamento ad imposta di un terreno che un imprenditore edile detenga a titolo privato e sul quale costruisca, nell' esercizio della propria attività d' impresa, una casa d' abitazione per se stesso, discende da quanto precede che tale terreno non ha mai appartenuto al patrimonio dell' impresa e, conseguentemente, non può essere prelevato dal patrimonio stesso, ai sensi dell' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA. La base imponibile sarà, quindi, costituita, ai sensi dell' art. 11, A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva IVA, esclusivamente dal valore dell' edificio costruito, ma non dal valore del terreno.

21 La prima questione va quindi risolta nel senso che l' art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA dev' essere interpretato nel senso che, quando un soggetto passivo - vale a dire un imprenditore edile - acquista un terreno al solo scopo di usarlo per fini privati, ma, nell' esercizio della sua attività professionale vi costruisce una casa di abitazione per occuparla personalmente, soltanto la casa, e non il terreno, dev' essere considerata prelevata per uso privato ai sensi di tale disposizione.

Sulla seconda e terza questione

22 Come deriva espressamente dalla motivazione dell' ordinanza di rinvio, lo Hoge Raad ha sottoposto alla Corte la seconda e la terza questione solo nel caso in cui la prima venga risolta in senso affermativo. Giacché la soluzione data alla prima questione è negativa, non si devono risolvere la seconda e la terza.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

23 Le spese sostenute dal governo tedesco e olandese nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Terza Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, con sentenza 19 dicembre 1990, dichiara:

L' art. 5, n. 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che, quando un soggetto passivo - vale a dire un imprenditore edile - acquista un terreno al solo scopo di usarlo per fini privati, ma, nell' esercizio della sua attività professionale, vi costruisce una casa d' abitazione per occuparla personalmente, soltanto la casa, e non il terreno, dev' essere considerata prelevata per uso privato ai sensi di tale disposizione.