

Causa C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

contro

Skatteministeriet

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Østre Landsret)

«Sesta direttiva IVA — Art. 19, n. 2 — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Soggetto passivo misto — Beni e servizi utilizzati contemporaneamente per operazioni soggette ad imposta e per operazioni esenti — Calcolo del prorata di detrazione — Nozione di "operazioni immobiliari accessorie" — Prestazioni a se stessi — Principio di neutralità fiscale»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Beni e servizi utilizzati nel contempo per operazioni che danno e che non danno diritto a detrazione*

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 19, n. 2)

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte*

(Direttiva del Consiglio 77/388)

1. L'art. 19, n. 2, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretato nel senso che la vendita, da parte di un'impresa di costruzioni, di immobili da essa costruiti per conto proprio non può essere qualificata come «operazione immobiliare accessoria» ai sensi della citata disposizione, poiché tale attività costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponible dell'impresa suddetta. In virtù di tale circostanza, non occorre valutare in concreto in quale misura la menzionata attività di vendita, isolatamente considerata, implichi un uso di beni e servizi per i quali l'imposta sul valore aggiunto è dovuta.

(v. punti 34-35, dispositivo 1)

2. Il principio di neutralità fiscale non osta a che un'impresa di costruzioni, la quale versa l'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni di costruzione da essa effettuate per conto proprio (prestazioni a se stessi), si veda preclusa la detrazione integrale dell'imposta suddetta afferente i costi generali connessi alla realizzazione delle prestazioni suddette, a motivo del fatto che la cifra d'affari risultante dalla vendita delle costruzioni così realizzate è esente dall'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, il suddetto principio di neutralità fiscale costituisce la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di imposta sul valore aggiunto, del principio generale di parità di trattamento; tuttavia, mentre quest'ultimo principio, alla stregua degli altri principi generali del diritto comunitario, riveste rango costituzionale, il principio di neutralità fiscale necessita di un'elaborazione legislativa, la quale può essere realizzata soltanto mediante un atto di diritto

comunitario derivato. Il principio di neutralità fiscale può, di conseguenza, costituire l'oggetto, nell'ambito di un tale atto legislativo, di specificazioni derivanti dall'applicazione combinata degli artt. 19, n. 1, e 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, nonché del punto 16 dell'allegato F di tale direttiva, in forza della quale il soggetto passivo che eserciti attività di vendita di beni immobili, alcune soggette ad imposta ed altre esenti, non può detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto gravante sui suoi costi generali.

Inoltre, il principio di neutralità fiscale non può essere utilmente invocato per opporsi all'applicazione delle norme della sesta direttiva trasposte dalla normativa nazionale in quanto, mediante le censurate norme nazionali di trasposizione della sesta direttiva, il legislatore nazionale, tenendo in debito conto il principio generale di parità di trattamento, ha inteso collocare le imprese di costruzioni che esercitano, a margine della loro attività di costruzione, un'attività di vendita immobiliare esente, nella stessa situazione dei promotori immobiliari, i quali, stante il carattere esente di quest'ultima attività, non possono detrarre l'imposta sul valore aggiunto gravante sulle prestazioni di costruzione fornite dalle imprese terze di cui essi si avvalgono, e questo al fine di evitare distorsioni della concorrenza nel mercato interno.

(v. punti 41-43, 46-47, dispositivo 2)

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

29 ottobre 2009 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 19, n. 2 – Detrazione dell'imposta pagata a monte – Soggetto passivo misto – Beni e servizi utilizzati contemporaneamente per operazioni soggette ad imposta e per operazioni esenti – Calcolo del prorata di detrazione – Nozione di “operazioni immobiliari accessorie” – Prestazioni a se stessi – Principio di neutralità fiscale»

Nel procedimento C-174/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dall'Østre Landsret (Danimarca) con decisione 17 aprile 2008, pervenuta in cancelleria il 28 aprile 2008, nella causa

NCC Construction Danmark A/S

contro

Skatteministeriet,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 23 aprile 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la NCC Construction Danmark A/S, dall'avv. B. Møll Pederson, advokat;
- per il governo danese, dalla sig.ra B. Weis Fogh, in qualità di agente, assistita dall'avv. D. Auken, advokat;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e S. Schönberg, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 giugno 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché sulla portata del principio di neutralità fiscale in materia di imposte sulla cifra d'affari.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la società NCC Construction Danmark A/S (in prosieguo: la «NCC») allo Skatteministeriet (Ministero delle Imposte e delle Accise), relativamente al diritto alla detrazione parziale dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che la NCC poteva far valere sui suoi costi generali.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva prevede che sono soggette ad IVA 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.

4 L'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva è così formulato:

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

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'[IVA].»

5 L'art. 6, n. 3, della sesta direttiva così dispone:

«Per prevenire distorsioni di concorrenza e salva la consultazione di cui all'articolo 29, gli Stati

membri possono assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso l'esecuzione, da parte di un soggetto passivo, di un servizio, per i bisogni della sua impresa, qualora l'esecuzione di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla deduzione totale dell'[IVA]».

6 L'art. 17, n. 2, lett. a), della detta direttiva prevede che, nella misura in cui beni e servizi siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo.

7 Dall'art. 17, n. 5, della sesta direttiva risulta che, per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione menzionate ai nn. 2 e 3 di tale articolo, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni. Detto prorata è determinato ai sensi dell'art. 19 per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.

8 L'art. 19, nn. 1 e 2, della sesta direttiva è formulato come segue:

«Calcolo del prorata di deduzione

1. Il prorata di deduzione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

– al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3;

– al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione. (...)

Il prorata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore.

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, per il calcolo del prorata di deduzione, non si tiene conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle cessioni di beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa. Non si tiene neppure conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie, o a quelle di cui all'articolo 13, punto B, lettera d), [...] quando si tratta di operazioni accessorie. (...).

9 In conformità alla disposizione transitoria di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, gli Stati membri possono, durante il periodo transitorio di cui al n. 4 del medesimo articolo, continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F della direttiva. Quest'ultimo reca, al suo punto 16, la locuzione «cessioni di edifici e di terreni, di cui all'articolo 4, paragrafo 3».

La normativa nazionale

10 La legge sull'IVA (momsloven) recepisce la sesta direttiva.

11 Per quanto concerne le prestazioni interne all'impresa, l'art. 6, n. 1, di tale legge dispone che l'IVA è dovuta dai soggetti passivi che, per proprio conto e su un terreno di loro proprietà, costruiscono immobili per venderli, qualora essi eseguano lavori di costruzione, mentre il n. 2 del medesimo articolo prevede che, per gli immobili per i quali è dovuta l'IVA in conformità del n. 1, i lavori eseguiti e il materiale utilizzato a tal fine sono equiparati a prestazioni a titolo oneroso e, pertanto, a prestazioni soggette ad imposta.

12 L'art. 13, n. 1, punto 9), della legge sull'IVA esenta la cessione di immobili da tale imposta.

13 Per quanto riguarda il diritto a detrazione, l'art. 37 della legge sull'IVA enuncia che «le imprese registrate ai fini dell'IVA possono, nel calcolo dell'imposta dovuta a monte, detrarre l'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi impiegati esclusivamente per le prestazioni dell'impresa non esenti ai sensi dell'articolo 13».

14 Quanto agli acquisti destinati a un uso misto, l'art. 38 della legge sull'IVA prevede che, «per i beni e servizi che un'impresa registrata utilizza sia per finalità che danno diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 37, sia per altre finalità, è consentita la detrazione per quella parte dell'imposta che è proporzionale alla cifra d'affari della parte di attività soggetta all'obbligo di registrazione. Nel calcolo della cifra d'affari sono esclusi gli importi di quest'ultima che riguardano la cessione di beni d'investimento utilizzati nell'impresa [omissis]. Inoltre, sono esclusi gli importi di cifra d'affari che si riferiscono ad operazioni immobiliari accessorie [omissis]».

Causa principale e questioni pregiudiziali

15 La NCC è un'impresa operante nel settore delle costruzioni, segnatamente in qualità di realizzatore di opere. Essa effettua lavori di costruzione, comprendenti in particolare attività di ingegneria, di progettazione, di consulenza e di manodopera, nel settore dell'edilizia e del genio civile, sia per conto terzi che per conto proprio.

16 La vendita degli immobili da essa costruiti per conto proprio non costituisce l'attività principale della ricorrente, bensì un'attività distinta, derivante dalla sua attività di impresa di costruzioni soggetta ad IVA.

17 Dato che la legge danese sull'IVA esenta da tale imposta la vendita di immobili realizzati per conto proprio, la NCC era tenuta, in quanto soggetto passivo misto, a calcolare un prorata per determinare l'importo oggetto della detrazione dell'IVA alla quale essa aveva diritto sulle spese comuni alle sue due attività (costi generali).

18 Nell'ambito di tale calcolo, la NCC non ha preso in considerazione la cifra d'affari risultante dalla vendita degli immobili costruiti per conto proprio. Essa ha infatti ritenuto che tale attività di vendita immobiliare costituisca un'«operazione immobiliare accessoria» ai sensi dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva.

19 Avendo modificato la loro prassi a partire dal 1° aprile 2002, le autorità fiscali danesi hanno ritenuto che l'attività di vendita immobiliare svolta da un'impresa di costruzioni non potesse essere assimilata ad un'«operazione immobiliare accessoria». Ciò ha comportato per la società interessata che l'IVA gravante a monte sulle sue spese comuni era ormai solo parzialmente detraibile.

20 La NCC, che intendeva beneficiare della detrazione totale dell'IVA relativa alle sue spese comuni, ha contestato la posizione assunta dallo Skatteministeriet.

21 In tali circostanze, l'Østre Landsret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il concetto di “operazioni immobiliari accessorie” di cui all'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che in esso rientrano le attività di un'impresa di costruzioni soggetta a imposta connesse con la successiva vendita di immobili costruiti dall'impresa per conto proprio, come attività completamente soggetta ad IVA finalizzata alla rivendita.

2) Se, ai fini della soluzione della prima questione, sia rilevante in quale misura le attività di vendita isolatamente considerate implicano un uso di beni e servizi per i quali deve essere pagata l'IVA.

3) Se sia compatibile con il principio della neutralità dell'IVA la circostanza che un'impresa di costruzioni, che ai sensi della normativa in vigore nello Stato membro considerato – fondata sul combinato disposto degli artt. 5, n. 7, e 6, n. 3, della sesta direttiva IVA – è assoggettata ad IVA sulle cessioni interne alla stessa impresa connesse con la realizzazione di opere di costruzione per conto proprio finalizzata alla successiva vendita, abbia solo un diritto di detrazione parziale dell'IVA per i costi generali determinati dall'attività di costruzione, alla luce del fatto che la successiva vendita degli immobili è, ai sensi della normativa sull'IVA dello Stato membro, esente da IVA sulla base del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 16, della sesta direttiva IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

22 Con le prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza, da un lato, se l'art. 19, n. 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un'impresa di costruzioni, la vendita di immobili da essa costruiti per conto proprio può essere qualificata come «operazione immobiliare accessoria» ai sensi di tale disposizione e, dall'altro, se, nell'ambito di tale qualificazione, occorra valutare in concreto in quale misura la suddetta attività, isolatamente considerata, implichi un uso di beni e servizi per i quali deve essere pagata l'IVA.

23 In via preliminare, occorre ricordare che, per delimitare la portata di una disposizione di diritto comunitario, bisogna tener conto allo stesso tempo del suo tenore letterale, del suo contesto e delle sue finalità (sentenze 15 ottobre 1992, causa C?162/91, Tenuta il Bosco, Racc. pag. I?5279, punto 11; 16 gennaio 2003, causa C?315/00, Maierhofer, Racc. pag. I?563, punto 27, e 8 dicembre 2005, causa C?280/04, Jyske Finans, Racc. pag. I?10683, punto 34).

24 Inoltre, dall'imperativo tanto dell'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto del principio di uguaglianza discende che i termini di una disposizione di diritto comunitario, la quale non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del suo senso e della sua portata, devono di norma essere oggetto, nell'intera Comunità, di un'interpretazione autonoma e uniforme (in tal senso v., in particolare, sentenze 15 luglio 2004, causa C?321/02, Harbs, Racc. pag. I?7101, punto 28, e 18 ottobre 2007, causa C?195/06, Österreichischer Rundfunk, Racc. pag. I?8817, punto 24).

25 A tal riguardo, si deve constatare che l'art. 19, n. 2, della sesta direttiva non contiene alcun rinvio esplicito al diritto degli Stati membri per determinare il suo senso e la sua portata, e che la sua formulazione non consente, di per sé, di ritenere con certezza che esso riguardi un'attività come quella di cui trattasi nella causa principale.

26 Stanti tali premesse, occorre prendere in considerazione il contesto e le finalità di tale disposizione.

27 Per quanto attiene, innanzitutto, al suo contesto, occorre ricordare che l'art. 19 della sesta direttiva fa parte del capo XI della stessa, dedicato al regime di detrazione. Il diritto a detrazione, sancito dall'art. 17, n. 2, di tale direttiva, che riguarda l'imposta applicata a monte sui beni o sui servizi impiegati dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, è inteso a

sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la perfetta neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenza 8 febbraio 2007, causa C?435/05, *Investrand*, Racc. pag. I?1315, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata).

28 Allorché il soggetto passivo effettua al tempo stesso operazioni soggette ad imposta che danno diritto a detrazione e operazioni esenti che non conferiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva prevede che la detrazione è ammessa solo per la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo delle operazioni soggette ad imposta. Tale prorata è calcolata secondo le modalità definite all'art. 19 della medesima direttiva.

29 Il n. 1 del suddetto art. 19 stabilisce che il prorata di detrazione è costituito da una frazione avente, al numeratore, la cifra d'affari relativa alle operazioni soggette ad imposta e, al denominatore, la cifra d'affari totale, mentre il n. 2 dello stesso articolo stabilisce, in via di deroga, che non si tiene conto, in particolare, dell'importo della cifra d'affari relativa alle «operazioni immobiliari accessorie». Tuttavia, la sesta direttiva non contiene in nessun punto la definizione di tale nozione di «operazione immobiliare accessoria».

30 Per quanto riguarda, poi, la finalità del suddetto n. 2, essa risulta, in particolare, dall'esposizione dei motivi che accompagna la proposta di sesta direttiva, presentata dalla Commissione delle Comunità europee al Consiglio delle Comunità europee il 29 giugno 1973 (v. *Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 20). Ivi si legge che «[g]li elementi esaminati nel presente paragrafo debbono essere esclusi dal calcolo del prorata, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo. È il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra d'affari globale dell'impresa. Tali operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo».

31 A tale proposito, come risulta dalla giurisprudenza della Corte riguardante la finalità suddetta, un'attività economica non può qualificarsi come «accessoria», ai sensi dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva, qualora essa costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa (sentenza 11 luglio 1996, causa C?306/94, *Régie dauphinoise*, Racc. pag. I?3695, punto 22) oppure implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA è dovuta (sentenza 29 aprile 2004, causa C?77/01, *EDM*, Racc. pag. I?4295, punto 76).

32 È dunque alla luce di tale giurisprudenza che la Corte deve risolvere la questione sottoposta dal giudice del rinvio.

33 Per quanto riguarda il rispetto della prima condizione, l'attività di vendita di immobili che un'impresa di costruzioni ha edificato per conto proprio non può essere considerata come un'attività accessoria alla sua attività professionale imponibile, consistente nella costruzione di immobili per conto di terzi o per conto proprio. Infatti, derivando dalla stessa attività di costruzione, essa ne costituisce il prolungamento diretto. L'organizzazione generale delle sue attività implica per la NCC la necessità di programmare in anticipo e regolarmente, in modo permanente, la costruzione per conto proprio di un certo numero d'immobili, per quanto ridotto esso sia, dei quali essa prevede di assicurare personalmente la successiva commercializzazione. L'attività di vendita immobiliare che ne segue non è, quindi, accidentale, ma risulta necessariamente dall'intento deliberato della società di sviluppare, nell'ambito della sua attività professionale, un'attività di commercializzazione degli immobili da essa costruiti per proprio conto. Quest'ultima attività rientra nell'obiettivo imprenditoriale del soggetto passivo ed è effettuata a scopi commerciali (v., per analogia, sentenza EDM, cit., punto 67).

34 Alla luce di tali fatti, un'attività di vendita immobiliare come quella di cui trattasi nella causa principale dev'essere ritenuta come costituente il prolungamento diretto, permanente e necessario di un'attività professionale imponibile della società, senza che occorra valutare in concreto in quale misura la suddetta attività di vendita, isolatamente considerata, implichi un uso di beni e servizi per i quali l'IVA è dovuta.

35 In considerazione di quanto precede, occorre risolvere le due prime questioni dichiarando che l'art. 19, n. 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la vendita, da parte di un'impresa di costruzioni, di immobili da essa costruiti per conto proprio non può essere qualificata come «operazione immobiliare accessoria» ai sensi della citata disposizione, poiché tale attività costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa suddetta. In virtù di tale circostanza, non occorre valutare in concreto in quale misura la menzionata attività di vendita, isolatamente considerata, implichi un uso di beni e servizi per i quali l'IVA è dovuta.

Sulla terza questione

36 Con la terza questione il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, se sia compatibile con il principio di neutralità fiscale il fatto che un'impresa di costruzioni, la quale versa l'IVA sulle prestazioni di costruzione da essa effettuate per conto proprio (prestazioni a se stessi), non possa detrarre integralmente l'IVA afferente i costi generali connessi alla realizzazione di tali prestazioni, per il motivo che la cifra d'affari risultante dalla vendita delle costruzioni così realizzate è esente da IVA.

37 La NCC afferma che, sebbene la cifra d'affari risultante dalla sua attività di vendita immobiliare sia esente da IVA, l'attività di costruzione d'immobili per conto proprio è stata tassata (a titolo di prestazioni a se stesso e nonostante l'assenza, in ipotesi, della relativa cifra d'affari) sulla base del costo della suddetta attività aumentato del margine di guadagno consueto in quel settore. In tale contesto, la NCC sostiene che, benché assoggettata ad IVA, essa è stata privata della possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA relativa a beni e servizi (i costi generali) utilizzati per compiere operazioni soggette ad imposta (la costruzione di immobili per conto proprio). Essa ritiene che si tratti di una situazione non conforme alle esigenze del principio di neutralità fiscale.

38 Inoltre, la NCC afferma che le modalità di recepimento scelte dal Regno di Danimarca per le norme di esenzione previste dalla sesta direttiva implicano che essa riceva un trattamento meno favorevole rispetto a quello cui le imprese di costruzioni hanno diritto in forza di tale direttiva, vale a dire la piena detraibilità dell'IVA per tutti i costi generali.

39 In via preliminare, occorre ricordare che il principio di neutralità fiscale, risultante dalle norme dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, implica che il soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA gravante sui beni e sui servizi acquistati per l'esercizio delle sue attività soggette ad imposta (v., in tal senso, sentenza 6 marzo 2008, causa C?98/07, Nordania Finans e BG Factoring, Racc. pag. I?1281, punto 19).

40 Occorre in proposito ricordare che, secondo costante giurisprudenza, il principio di neutralità fiscale, ed in particolare il diritto alla detrazione, costituisce, in quanto parte integrante del meccanismo dell'IVA, un principio fondamentale inerente al sistema comune di tale imposta istituito dalla normativa comunitaria (v. sentenze 10 luglio 2008, causa C?25/07, Sosnowska, Racc. pag. I?5129, punti 14 e 15 nonché la giurisprudenza ivi citata, e 23 aprile 2009, causa C?74/08, PARAT Automotive Cabrio, Racc. pag. I?3459, punto 15).

41 Il suddetto principio di neutralità fiscale costituisce la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (v., in tal senso, sentenza 10 aprile 2008, causa C?309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I?2283, punto 49 e la giurisprudenza ivi citata).

42 Tuttavia, mentre quest'ultimo principio, alla stregua degli altri principi generali del diritto comunitario, riveste rango costituzionale, il principio di neutralità fiscale necessita di un'elaborazione legislativa, la quale può essere realizzata soltanto mediante un atto di diritto comunitario derivato (v., per analogia, in materia di protezione degli azionisti di minoranza, sentenza 15 ottobre 2009, causa C?101/08, Audiolux e a., non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 63).

43 Il principio di neutralità fiscale può, di conseguenza, costituire l'oggetto, nell'ambito di un tale atto legislativo, di specificazioni come quelle, recepite nel diritto danese, derivanti dall'applicazione combinata degli artt. 19, n. 1, e 28, n. 3, lett. b), nonché del punto 16 dell'allegato F, della sesta direttiva, in forza della quale il soggetto passivo che eserciti attività di vendita di beni immobili, alcune soggette ad imposta ed altre esenti, non può detrarre integralmente l'IVA gravante sui suoi costi generali.

44 Si deve inoltre sottolineare che il principio generale di parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce un'espressione particolare a livello di diritto comunitario derivato e nel settore peculiare della fiscalità, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (sentenza Marks & Spencer, cit., punto 51 e la giurisprudenza ivi citata). Esso presuppone, segnatamente, che le diverse categorie di operatori economici che si trovano in situazioni analoghe vengano trattate allo stesso modo al fine di evitare qualsiasi distorsione della concorrenza nel mercato interno, ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. g), CE.

45 Nel recepire le norme della sesta direttiva, gli Stati membri erano obbligati a tener conto del principio di parità di trattamento, così come degli altri principi generali del diritto comunitario, i quali, dotati di rango costituzionale, s'impongono ad essi quando operano nell'ambito del diritto comunitario (v., in tal senso, sentenze 18 maggio 2000, causa C?107/97, Rombi e Arkopharma, Racc. pag. I?3367, punto 65, nonché 8 giugno 2000, causa C?396/98, Schloßstrasse, Racc. pag. I?4279, punto 44).

46 Orbene, come risulta dalle memorie difensive del governo danese, mediante le censurate norme nazionali di trasposizione della sesta direttiva, il legislatore danese, tenendo in debito conto il principio generale di parità di trattamento, ha inteso collocare le imprese di costruzioni che, al pari della NCC, esercitano, a margine della loro attività di costruzione, un'attività di vendita

immobiliare esente, nella stessa situazione dei promotori immobiliari, i quali, stante il carattere esente di quest'ultima attività, non possono detrarre l'IVA gravante sulle prestazioni di costruzione fornite dalle imprese terze di cui essi si avvalgono, e questo al fine di evitare distorsioni della concorrenza nel mercato interno. In tale contesto, il principio di neutralità fiscale non può essere utilmente invocato per opporsi all'applicazione delle norme in tal modo recepite.

47 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre risolvere la terza questione dichiarando che il principio di neutralità fiscale non osta a che un'impresa di costruzioni, la quale versa l'IVA sulle prestazioni di costruzione da essa effettuate per conto proprio (prestazioni a se stessi), si veda preclusa la detrazione integrale dell'IVA afferente i costi generali connessi alla realizzazione delle prestazioni suddette, a motivo del fatto che la cifra d'affari risultante dalla vendita delle costruzioni così realizzate è esente dall'IVA.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) **L'art. 19, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che la vendita, da parte di un'impresa di costruzioni, di immobili da essa costruiti per conto proprio non può essere qualificata come «operazione immobiliare accessoria» ai sensi della citata disposizione, poiché tale attività costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa suddetta. In virtù di tale circostanza, non occorre valutare in concreto in quale misura la menzionata attività di vendita, isolatamente considerata, implichi un uso di beni e servizi per i quali l'imposta sul valore aggiunto è dovuta.**

2) **Il principio di neutralità fiscale non osta a che un'impresa di costruzioni, la quale versa l'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni di costruzione da essa effettuate per conto proprio (prestazioni a se stessi), si veda preclusa la detrazione integrale di tale imposta afferente i costi generali connessi alla realizzazione delle prestazioni suddette, a motivo del fatto che la cifra d'affari risultante dalla vendita delle costruzioni così realizzate è esente dall'imposta sul valore aggiunto.**

Firme

* Lingua processuale: il danese.