

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

19 luglio 2012 (*)

«Sesta direttiva IVA – Articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettere a) e b), 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), e 17, paragrafo 2 – Parte di un bene d'investimento a destinazione aziendale – Uso temporaneo a fini privati – Aggiunta di modifiche permanenti a detto bene – Pagamento dell'IVA per le modifiche permanenti – Diritto alla detrazione»

Nella causa C-334/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione dell'11 giugno 2010, pervenuta in cancelleria il 12 luglio 2010, nel procedimento

X

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e J.-J. Kasel (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, da C.M. Wissels e M. Noort, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° marzo 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettere a) e b), 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), e 17, paragrafo 2, della 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra X (in prosieguo: il «soggetto passivo»), un partenariato di persone assoggettato all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) in merito alla detrazione, da parte di tale soggetto passivo, dell'IVA pagata a monte sulle spese relative alle modifiche permanenti apportate, in vista dell'uso temporaneo a fini privati da parte del soggetto passivo, a un bene d'investimento destinato alla sua impresa.

Contesto normativo

3 Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva:

«Sono assimilati a prestazioni di servizio a titolo oneroso:

- a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una [detrazione] totale o parziale dell'[IVA];
- b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza».

4 L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva prevede quanto segue:

«A) All'interno del paese

1) La base imponibile è costituita:

(...)

c) per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi».

5 L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva così dispone:

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

a) l'imposta sul valore aggiunto dovut[a] o assolta all'interno del paese 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».

Controversia principale e questioni pregiudiziali

6 Come si evince dalla decisione di rinvio, il soggetto passivo è un partenariato, senza personalità giuridica, di due persone fisiche, sotto forma di una società in nome collettivo. Nel 2000 il soggetto passivo esercitava un commercio all'ingrosso di vernici per automobili. Nel 1999 i due fondatori del soggetto passivo avevano acquistato un magazzino che avevano subito usato nell'ambito della loro attività economica.

7 All'inizio del 2000 una parte del sottotetto del magazzino veniva adattato a residenza provvisoria dei due soci e dei loro figli, in attesa del completamento di una residenza aziendale di fianco al magazzino. A questo fine sono state aperti due abbaini nel tetto e sono stati aggiunti un

ingresso, un bagno e un gabinetto. Per questi lavori è stata fatturata l'IVA.

8 Durante e dopo il completamento di detti lavori, il sottotetto veniva utilizzato per 23 mesi come residenza del soggetto passivo. Successivamente, il sottotetto veniva adattato per essere usato, come previsto, a fini aziendali come ufficio e locale di formazione.

9 Il soggetto passivo detraeva l'IVA relativa alle spese di sistemazione. L'ispettore tributario sosteneva che tale detrazione era illegale, salvo la detrazione dell'IVA fatturata per l'aggiunta del bagno e del gabinetto, in quanto il soggetto passivo, riguardo a questi due locali, aveva dimostrato che detta aggiunta serviva anche ai fini professionali dell'azienda.

10 Il soggetto passivo proponeva ricorso contro tale decisione. Il giudice di primo grado dichiarava che i lavori di apertura degli abbaini e dell'ingresso erano stati effettuati esclusivamente per scopi abitativi e che non sarebbe mai stato affermato né dimostrato che detti lavori erano stati realizzati a fini aziendali, per cui non sussisteva alcun diritto a detrazione.

11 Lo stesso giudice considerava che al soggetto passivo non spettava alcun diritto a detrazione neppure in forza dell'articolo 17 della sesta direttiva, dato che le aggiunte fatte non erano state utilizzate per attività imponibili. D'altronde, l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della sesta direttiva non sarebbe stato applicabile in quanto i lavori di modifica dovevano essere considerati come prestazione di un servizio e, riguardo a questo servizio, non si poteva affermare che si configurasse un «uso di un bene destinato all'impresa a fini estranei all'impresa». Infine, non si sarebbe potuto applicare neppure l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera b), della sesta direttiva, poiché tale disposizione escludeva i servizi non prestati dal soggetto passivo stesso.

12 A sostegno del ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi), il soggetto passivo fa valere che, nella fattispecie in esame, è applicabile l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettere a) o b), della sesta direttiva. Al riguardo, esso afferma di avere utilizzato temporaneamente una parte del bene destinato all'azienda a fini ad essa estranei, il che costituiva dunque un'operazione imponibile ai sensi di detta disposizione. La base imponibile delle operazioni corrisponderebbe all'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi, comprese non soltanto le spese di acquisto ma anche quelle di manutenzione e di ristrutturazione. Poiché tali spese farebbero parte della base imponibile dell'uso privato, il principio di neutralità avrebbe l'effetto di rendere immediatamente e interamente detraibile non soltanto l'IVA sulle spese d'acquisto, ma anche l'IVA sulle spese di manutenzione e di ristrutturazione.

13 Tale giudice precisa che, nel caso in esame, è accertato che il magazzino, dopo l'acquisto, è stato utilizzato per fini aziendali. Inoltre, è accertato che una parte del magazzino, a partire da un certo momento, è stato provvisoriamente utilizzato a fini privati e che in esso sono stati eseguiti lavori, unicamente ai fini di detto uso. Le parti non hanno menzionato se sull'acquisto del magazzino era stata fatturata l'IVA al soggetto passivo e i giudici di grado inferiore non si sono espressi al riguardo. Il giudice del rinvio conclude che è necessario esaminare queste due ipotesi.

14 Alla luce di ciò, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un soggetto passivo che utilizzi temporaneamente a fini privati una parte di un bene di investimento facente parte della sua impresa – in considerazione dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettere a) e b), dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva – abbia diritto alla detrazione dell'IVA relativa a spese sostenute per modifiche durevoli, apportate esclusivamente a fini di uso privato.

2) Se, ai fini della soluzione della questione, faccia differenza se nell'acquisto del bene di investimento al soggetto passivo sia stata fatturata l'IVA che egli ha successivamente detratto».

Sulle questioni pregiudiziali

15 Con tali questioni, che occorre trattare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettere a) e b), 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), e 17, paragrafo 2, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che, da un lato, un soggetto passivo che usi temporaneamente a fini privati una parte di un bene di investimento destinato alla sua azienda ha diritto, in applicazione di tali disposizioni, alla detrazione dell'IVA a monte sulle spese sostenute per apportare modifiche permanenti a detto bene, anche se tali modifiche sono state effettuate in vista di tale uso temporaneo a fini privati e che, dall'altro, tale diritto a detrazione sussiste a prescindere dal sapere se nell'acquisto del bene di investimento, cui sono state apportate dette modifiche, sia stata fatturata l'IVA al soggetto passivo e se questi l'abbia detratta.

16 Per la risposta a dette questioni, in primo luogo, occorre precisare che il giudice del rinvio ha specificato che la causa principale si limita al diritto a detrazione legato a talune modifiche apportate a un bene interamente destinato all'azienda, in particolare alla costruzione permanente di due abbaini e di un ingresso. Tali modifiche, per i motivi esposti dall'avvocato generale ai paragrafi 59-63 delle sue conclusioni, possono essere considerate aver creato un autonomo bene d'investimento.

17 In secondo luogo, occorre ricordare che, secondo giurisprudenza, è l'acquisto di un bene da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 17 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi (sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, Racc. pag. I-3795, punto 15). Invece, quando un soggetto passivo acquista un bene esclusivamente per i propri bisogni personali, esso agisce in qualità di soggetto privato e non già in qualità di soggetto passivo, ai sensi della sesta direttiva (sentenza del 6 maggio 1992, de Jong, C-20/91, Racc. pag. I-2847, punto 17).

18 Occorre pertanto esaminare in quale misura, in una situazione quale quella controversa nella causa principale, un soggetto passivo possa essere considerato avere agito «come tale» quando abbia fatto realizzare modifiche permanenti a un bene che hanno permesso di creare un nuovo bene d'investimento.

19 Al riguardo, risulta dalla giurisprudenza che è proprio l'intenzione del soggetto passivo, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio per fini aziendali che consente di determinare se, nel momento in cui procede all'operazione a monte, detto soggetto passivo agisca come tale e debba dunque poter beneficiare del diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta per i detti beni e servizi (v., in tal senso, sentenze Lennartz, cit., punto 8, e dell'8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, Racc. pag. I-4321, punto 34).

20 Per quanto riguarda l'intenzione del soggetto passivo di cui trattasi nella causa principale, è

giocoforza constatare, da un lato, come risulta dalla decisione di rinvio, che l'amministrazione tributaria ha ritenuto che gli abbaini e l'ingresso, a differenza degli altri elementi che sono serviti a risistemare una parte del magazzino come abitazione, fossero stati costruiti a scopo esclusivamente privato.

21 Dall'altro lato, come rilevato giustamente dall'avvocato generale al paragrafo 88 delle sue conclusioni, dalla stessa decisione di rinvio si desume anche che fin dall'inizio dei lavori di modifica l'utilizzo della parte del magazzino sistemato come appartamento era previsto solo a titolo temporaneo. Per giunta, dalla pronuncia di primo grado si evince che era altresì noto dall'inizio che detta parte del magazzino sarebbe stata successivamente risistemata per essere utilizzata, a fini esclusivamente aziendali, come ufficio ed aula per la formazione.

22 Nella causa principale non risulta pertanto chiaramente accertato che, al momento di effettuare le modifiche di cui trattasi, il soggetto passivo avesse intenzione di utilizzarle esclusivamente a fini suoi privati.

23 Per quanto riguarda gli elementi oggettivi che possano essere considerati al fine di valutare se un soggetto passivo, in un caso specifico, abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche, occorre ricordare che tra tali elementi figurano, in particolare, 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 (v., in tal senso, sentenza Lennartz, cit., punto 21).

24 Benché spetti al giudice nazionale determinare qual è la situazione di fatto in un caso specifico, la Corte può, tuttavia, fornirgli ogni elemento d'interpretazione utile nel dirimere la controversia.

25 Al riguardo occorre, innanzitutto, rilevare che, quanto alla natura del bene di investimento di cui trattasi nella causa principale, consistente negli abbaini e nell'ingresso, è pacifico che questi ultimi, in linea di principio, possono essere usati tanto ad uso privato quanto a fini professionali.

26 Inoltre, poiché il bene d'investimento controverso nella causa principale è stato lasciato così com'era dopo il cambio di destinazione della parte del magazzino temporaneamente usato a fini abitativi, si può considerare che tale bene è stato successivamente usato a fini aziendali. Ciò vale a maggior ragione dal momento che detto bene è integrato in un immobile destinato interamente all'azienda.

27 Infine, in linea di principio, non si può considerare che la durata di 23 mesi, durante la quale il bene di investimento di cui trattasi nella causa principale, come gli altri beni che sono serviti a riattare una parte del magazzino a fini abitativi, è stato utilizzato per scopi esclusivamente privati, tenuto conto del carattere permanente di tale bene e del prevedibile tempo di vita dello stesso, costituisca un elemento per arrivare alla conclusione che il soggetto passivo non aveva intenzione di usare detto bene per fini aziendali.

28 Qualora, nella fattispecie della causa principale, il giudice nazionale pervenisse alla conclusione che, al momento di assumere i costi per le modifiche di cui trattasi, il soggetto passivo non aveva intenzione di usare per fini aziendali il bene di investimento che ne sarebbe derivato, allora non potrebbe essergli concesso il diritto a detrazione dell'IVA relativa alle modifiche.

29 Nel caso in cui, invece, il giudice nazionale, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte, dovesse constatare che il soggetto passivo aveva intenzione di usare il bene di investimento di cui trattasi nella causa principale per fini aziendali, occorre ancora affrontare tre argomenti.

30 In primo luogo, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 67 delle sue conclusioni, occorre valutare se il fatto che un bene d'investimento sia usato, in un primo momento, esclusivamente per fini privati e, in un secondo momento, esclusivamente per scopi aziendali possa impedire il sorgere del diritto a detrazione.

31 Orbene, come la Corte ha già avuto modo di dichiarare, il fatto che beni acquisiti per fini legati ad un'attività economica non siano immediatamente impiegati per detta attività, in linea generale, non è idoneo a negare il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte (v., in tal senso, sentenza Lennartz, cit., punti 14 e 15).

32 L'interpretazione secondo la quale un uso esclusivamente per fini privati di un bene destinato all'azienda seguito da un uso esclusivamente per i fini della stessa non può influire sul diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte è inoltre conforme al principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA.

33 Infatti, come risulta dalla giurisprudenza relativa ai beni d'investimento ad uso misto variabile nel tempo, l'interpretazione contraria potrebbe comportare che la detrazione dell'IVA dovuta a monte venga negata a soggetti passivi per successivi impieghi professionali soggetti ad imposta, nonostante l'intento iniziale del soggetto passivo di destinare integralmente il bene in questione alla sua azienda, in vista di operazioni future. Orbene, in una situazione del genere, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'onere dell'imposta afferente al bene da questi utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA e in cui s'inserisce la sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 23 aprile 2009, Puffer, C-460/07, Racc. pag. I-3251, punti 45 e 46).

34 Di conseguenza, un uso quale quello di cui trattasi nella causa principale può essere considerato un uso misto, ai sensi della giurisprudenza, di un bene d'investimento destinato all'azienda.

35 In secondo luogo, per poter stabilire se il soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA pagata a monte, bisogna esaminare in quale misura un bene di investimento come quello di cui trattasi nella causa principale, vale a dire gli abbaini e l'ingresso, possa essere considerato utilizzato ai fini delle operazioni tassate del soggetto passivo.

36 Al riguardo, il giudice del rinvio ha richiamato in particolare due disposizioni.

37 Per quanto riguarda, da un lato, l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della sesta direttiva, occorre ricordare che, in forza di tale disposizione, l'uso di un bene destinato all'azienda per i fini del soggetto passivo o per quelli del suo personale è assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso.

38 Dal momento che, nell'ipotesi considerata, il bene d'investimento controverso nella causa principale è interamente destinato all'azienda, il suo uso a fini privati deve essere assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma 1, lettera a), della sesta direttiva e tassato come tale.

39 Per quanto riguarda, dall'altro lato, l'eventuale applicazione dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera b), della sesta direttiva in una situazione quale quella controversa nella causa principale, è sufficiente rilevare che tale disposizione non riguarda la messa a disposizione di un bene destinato all'azienda, ma le prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stesso per suoi fini privati o per quelli del suo personale.

40 Poiché, nel caso di specie, l'operazione a valle che può essere considerata come effettuata dal soggetto passivo si analizza, come emerge dal punto 37 della presente sentenza, come se fosse un utilizzo di un bene destinato all'azienda per i fini privati del soggetto passivo, l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera b), della sesta direttiva non può trovare applicazione in una situazione quale quella controversa nella causa principale.

41 In terzo luogo, occorre precisare che il fatto che il bene destinato all'azienda cui è stato integrato stabilmente un bene d'investimento quale quello di cui trattasi nella causa principale, ossia gli abbaini e l'ingresso, abbia o non abbia dato adito al diritto alla detrazione non influisce sulla detraibilità dell'IVA relativa a tale bene di investimento.

42 Infatti, ciò influirà soltanto sul calcolo della base imponibile dell'operazione a valle effettuata dal soggetto passivo. Nella fattispecie, nell'ipotesi in cui l'IVA sia stata fatturata al soggetto passivo al momento dell'acquisto del magazzino, la base imponibile per l'uso privato del sottotetto sarà costituita da una parte del costo di acquisto del magazzino e dalle spese di ristrutturazione. Nell'ipotesi in cui, invece, l'IVA non sia stata fatturata al soggetto passivo al momento dell'acquisto del magazzino, la base imponibile relativa all'uso privato di una parte di detto magazzino sarà unicamente costituita dai costi di ristrutturazione.

43 Alla luce di tutto quanto precede, occorre rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettere a) e b), 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), e 17, paragrafo 2, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, da un lato, un soggetto passivo che usi temporaneamente a fini privati una parte di un bene di investimento destinato alla sua azienda ha diritto, in applicazione di tali disposizioni, alla detrazione dell'IVA a monte sulle spese sostenute per apportare modifiche permanenti a detto bene, anche se tali modifiche sono state effettuate in vista del suddetto uso temporaneo a fini privati, e che, dall'altro, tale diritto a detrazione sussiste a prescindere dalla questione se nell'acquisto del bene d'investimento, cui sono state apportate dette modifiche, sia stata fatturata l'IVA al soggetto passivo e se questi l'abbia detratta.

Sulle spese

44 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 (Prima Sezione) dichiara:

Gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, 11, lettere a) e b), 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), e 17, paragrafo 2, della 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, devono essere interpretati nel senso che, da un lato, un soggetto passivo che usi temporaneamente a fini privati una parte di un bene di investimento destinato alla sua azienda ha diritto, in applicazione di tali disposizioni, alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a monte sulle spese sostenute per apportare modifiche permanenti a detto bene, anche se tali

modifiche sono state effettuate in vista del suddetto uso temporaneo a fini privati, e che, dall'altro, tale diritto a detrazione sussiste a prescindere dalla questione se nell'acquisto del bene di investimento, cui sono state apportate dette modifiche, sia stata fatturata l'imposta sul valore aggiunto al soggetto passivo e se questi l'abbia detratta.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.