

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

10 settembre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sesta direttiva IVA – Articolo 5, paragrafo 7, lettera a) – Operazioni imponibili – Nozione di “cessione a titolo oneroso” – Prima occupazione, da parte di un comune, di un bene immobile costruito per suo conto su un terreno di sua proprietà – Attività esercitate in qualità di pubblica autorità e in qualità di soggetto passivo»

Nella causa C-92/13,

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 del 1° febbraio 2013, pervenuta in cancelleria il 25 febbraio 2013, nel procedimento

Gemeente 's-Hertogenbosch

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, M. Safjan (relatore), J. Malenovský, A. Prechal e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 gennaio 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Gemeente 's-Hertogenbosch, da S. Beelen, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman, C. Schillemans e M. Noort, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou e K. Karavasili, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Cordewener e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 aprile 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Gemeente 's'Hertogenbosch (comune di 's'Hertogenbosch, Paesi Bassi; in prosieguo: il «Gemeente») e lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato alle Finanze) in ordine al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), versata a monte dal Gemeente per i costi di costruzione di un nuovo edificio comunale.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti di cui trattasi, il procedimento principale continua ad essere disciplinato dalla sesta direttiva.

4 A norma dell'articolo 2 della sesta direttiva:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

5 L'articolo 4 di tale direttiva così dispone:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi (...). Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

3. Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione (...).

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) la cessione di un terreno edificabile.

Si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri.

(...)

5. (...) i comuni (...) non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però [i comuni] esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

(...)

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei [comuni] le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

6 Il titolo V della sesta direttiva, rubricato «Operazioni imponibili», conteneva gli articoli da 5 a 7 di tale direttiva, rispettivamente intitolati «Cessioni di beni», «Prestazioni di servizi» e «Importazioni».

7 L'articolo 5 della direttiva in parola era formulato nel modo seguente:

«1. Si considera “cessione di bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)

5. Gli Stati membri possono considerare cessione ai sensi del paragrafo 1, la consegna di taluni lavori immobiliari.

(...)

7. 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 [detrazione] completa dell'[IVA];

(...)».

8 L'articolo 6 della medesima direttiva così prevedeva:

«1. Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(...)

2. Sono assimilati a prestazioni di servizi 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];

(...)

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.

(...)».

9 A mente dell'articolo 17 della sesta direttiva:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

2. 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'[IVA] 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;

(...)

c) l'[IVA] dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, 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'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

(...)

c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

(...)».

Il diritto dei Paesi Bassi

10 L'articolo 3 della legge in materia di imposta sul fatturato (Wet op de Omzetbelasting 1968), del 28 giugno 1968 (*Staatsblad* 1968, n. 329), nella versione applicabile nel procedimento principale (in prosieguo: la «Wet OB»), è così formulato:

«1. Le cessioni di beni comprendono:

(...)

c) la cessione di immobili da parte di colui che li ha prodotti ad eccezione dei terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...)

(...)

h) l'impiego, per le esigenze della sua attività di impresa, di beni prodotti in proprio in casi in

cui, se i beni fossero stati acquistati da un imprenditore, l'imposta gravante su tali beni non avrebbe dato diritto a detrazione, o non completamente; ai beni prodotti in proprio sono assimilati i beni prodotti su commissione mettendo a disposizione i materiali, incluso il terreno; dall'applicazione della presente lettera sono esclusi i terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...)

(...)».

11 Ai sensi dell'articolo 11 della Wet OB:

«1. Alle condizioni stabilite mediante provvedimento amministrativo a carattere generale, sono esentati dall'imposta:

a) la cessione di beni immobili e di diritti cui tali beni sono assoggettati, fatta eccezione per:

1. la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad esso pertinente, effettuata prima, al momento o entro i due anni successivi alla sua prima occupazione nonché la cessione di un terreno edificabile;

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 Il Gemeente esercita delle operazioni in qualità sia di pubblica autorità sia di soggetto passivo. Per quanto riguarda le operazioni che esso esercita in qualità di soggetto passivo, talune sono assoggettate a IVA, mentre altre sono esentate in base all'articolo 11 della Wet Ob.

13 Il Gemeente ha commissionato la costruzione, su un terreno di sua proprietà, di un nuovo edificio da adibire a uffici e tale costruzione è iniziata nel corso del 2000. Era previsto che l'edificio sarebbe stato utilizzato dal Gemeente secondo la seguente ripartizione:

- il 94% della superficie dell'edificio per l'esercizio di attività esercitate in qualità di pubblica autorità;
- il 5% della superficie per le attività esercitate dal Gemeente in qualità di soggetto passivo, per prestazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA;
- l'1% della superficie per le attività esercitate dal Gemeente in qualità di soggetto passivo, per prestazioni che non danno diritto a detrazione dell'IVA.

14 L'edificio di cui trattasi è stato occupato per la prima volta dal Gemeente il 1° aprile 2003.

15 Nelle fatture relative alla costruzione dell'edificio emesse nei confronti del Gemeente nel luglio 2002 era incluso un importo pari ad EUR 287 999 a titolo di IVA. La dichiarazione d'imposta presentata dal Gemeente all'autorità tributaria indicava un importo di EUR 32 a titolo di IVA da recuperare.

16 L'autorità tributaria ha accettato detta dichiarazione; tuttavia, in seguito, il Gemeente ha modificato la sua posizione e ha chiesto la restituzione della totalità dell'IVA pagata a monte. A sostegno della propria richiesta, esso ha sostenuto che l'edificio costruito costituiva un bene prodotto nell'ambito della propria attività aziendale, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB, corrispondente all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.

17 A seguito di tale contestazione, l'autorità tributaria ha deciso di aumentare l'importo della

restituzione dell'IVA in favore del Gemeente ad EUR 17 279, ossia al 6% dell'importo richiesto di EUR 287 999 a titolo dell'IVA pagata a monte.

18 Il Gemeente ha impugnato quest'ultima decisione dinanzi al Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte d'appello di 's-Hertogenbosch). Tale giudice ha dichiarato che il Gemeente aveva destinato l'edificio in questione alle esigenze della sua attività di impresa, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB, ma soltanto nei limiti in cui detta attività è strumentale alle attività del Gemeente in qualità di soggetto passivo, il che corrisponde al 6% della destinazione totale dell'edificio, mentre il restante 94% corrisponde ad una destinazione alle attività del Gemeente in qualità di pubblica autorità e non rientra, in quanto tale, nell'ambito di applicazione né della Wet OB né della sesta direttiva.

19 Il ricorrente ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte Suprema) avverso la sentenza del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Nel suo ricorso esso sostiene che i beni e i servizi in questione sono stati acquisiti in vista del futuro esercizio di una prestazione assoggettata ad IVA, vale a dire dell'utilizzo, nell'ambito della propria attività di impresa, dopo la consegna dell'edificio, di un bene prodotto «in proprio». Tale prestazione dovrebbe essere considerata come una cessione assoggettata ad IVA sulla base dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB, letto in combinato disposto con l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), punto 1, della stessa legge.

20 Il giudice del rinvio richiama la sentenza Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), secondo la quale l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, permettendo di assimilare talune operazioni ad una cessione effettuata a titolo oneroso, si applicherebbe anche ai beni prodotti, costruiti, estratti o lavorati da un terzo con materiali messi a disposizione dall'impresa che ha pagato l'IVA a monte.

21 Tuttavia, la specificità del procedimento principale consisterebbe nel fatto che, nel caso di specie, un terzo soggetto passivo ha prodotto, su richiesta del Gemeente, un bene immobile che quest'ultimo utilizza nella misura del 94% ai fini delle sue attività in qualità di pubblica autorità. Il giudice del rinvio intende sapere se, nonostante il fatto che i comuni non siano, in via di principio, assoggettati ad IVA, si possa tuttavia applicare l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, che concede la possibilità di detrarre l'IVA pagata a monte, laddove il Gemeente utilizza in parte l'edificio, anche se in misura ridotta, per attività svolte in qualità di soggetto passivo.

22 Alla luce di queste considerazioni, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 5, paragrafo 7, parte iniziale e lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che viene considerata cessione a titolo oneroso la situazione nella quale un comune occupa per la prima volta un edificio che ha fatto costruire sul suo terreno e che utilizzerà per il 94% per le sue attività in quanto pubblica amministrazione e per il 6% per le sue attività come soggetto passivo, di cui l'1% per prestazioni esenti che non godono di alcun diritto alla detrazione».

Sulla questione pregiudiziale

23 Innanzitutto, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, i comuni non sono, in principio, considerati assoggettati ad IVA per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità.

24 Occorre rilevare che gli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 6, paragrafo 2, lettera a), della direttiva di cui sopra riguardano operazioni che sono o possono essere assimilate,

rispettivamente, ad una cessione o a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso.

25 Per quanto concerne, anzitutto, l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 17 e 51 delle sue conclusioni, la facoltà, prevista da tale disposizione, di destinare beni al patrimonio utilizzato in qualità di soggetto passivo o al patrimonio utilizzato al di fuori di quest'ultima ipotesi non può applicarsi ad una situazione in cui un soggetto passivo esercita, come nel procedimento principale, sia attività economiche assoggettate al regime dell'IVA sia attività non economiche non rientranti nell'ambito di detto regime (v., in tal senso, sentenza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punti 37 e 38).

26 Di conseguenza, si deve constatare che l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva non trova applicazione in una situazione come quella di cui al procedimento principale.

27 A norma poi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva gli Stati membri possono assimilare ad una cessione a titolo oneroso, assoggettata ad IVA, l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nell'ambito di detta impresa, qualora l'acquisto di un siffatto bene presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione completa dell'IVA.

28 A tal proposito, si deve osservare che i termini di tale disposizione «bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, (...) nell'ambito [dell']impresa [di un soggetto passivo]» riguardano non soltanto i beni integralmente prodotti, costruiti, estratti o lavorati dalla stessa impresa in questione, ma anche quelli prodotti, costruiti, estratti o lavorati da un terzo con materiali messi a disposizione da tale impresa (v., in tal senso, sentenza Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punto 27).

29 Pertanto, l'immobile costruito da un terzo su un terreno di proprietà di un comune, come quello di cui al procedimento principale, rientra nel disposto menzionato al punto precedente.

30 La facoltà, per uno Stato membro, di assimilare ad una cessione a titolo oneroso l'impiego da parte di un soggetto passivo, per le esigenze della propria attività di impresa, di un bene siffatto è possibile soltanto qualora il suo acquisto presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione completa dell'IVA.

31 Dall'articolo 3, paragrafo 1, della Wet OB emerge che il Regno dei Paesi Bassi si è avvalso di tale facoltà.

32 Come rilevato in sostanza dall'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, la condizione dell'applicazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, descritta al punto 30 della presente sentenza, è soddisfatta in una situazione come quella di cui al procedimento principale in cui, dal momento che l'immobile in questione era utilizzato anche per operazioni diverse da quelle imponibili, l'IVA a monte non sarebbe stata completamente detraibile se esso fosse stato interamente acquistato presso un altro soggetto passivo.

33 Ne consegue che quando un comune occupa per la prima volta un edificio che ha fatto costruire sul suo terreno e che utilizzerà nella misura del 94% per le sue attività svolte in qualità di pubblica amministrazione e nella misura del 6% per quelle svolte in qualità di soggetto passivo, di cui l'1% per prestazioni esenti che non conferiscono alcun diritto alla detrazione, tale situazione deve essere considerata come rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, nei limiti in cui lo Stato membro interessato ha fatto ricorso alla facoltà prevista da tale disposizione.

34 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 72 e 73 delle sue conclusioni, la totalità

dell'IVA pagata dal Gemeente a monte per l'acquisto di beni ai fini dell'impiego operato a valle deve dar diritto alla detrazione di tale imposta, in conformità dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva.

35 Questo stesso impiego è assoggettato a IVA e l'importo dell'IVA che il Gemeente è tenuto a pagare per tale impiego deve essere calcolato, conformemente all'articolo 11, A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, sulla base del valore integrale di ciascun elemento, il terreno e l'immobile, fermo restando che l'IVA non deve essere stata anteriormente riscossa su detti elementi (v., in tal senso, sentenza Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punti da 28 a 33).

36 Infine, sulla base dell'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, nei limiti in cui i beni di cui trattasi sono utilizzati ai fini delle sue operazioni assoggettate a imposta, vale a dire per il 5% della superficie dell'edificio nella situazione di cui al procedimento principale, il soggetto passivo è, in via di principio, autorizzato a detrarre dall'imposta al cui pagamento è tenuto l'IVA versata per l'impiego di cui al punto precedente. Nella misura in cui detti beni sono utilizzati per operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, la detrazione non sarà ammessa.

37 Alla luce delle considerazioni precedenti, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che si applica ad una situazione, come quella di cui al procedimento principale, nella quale un comune occupa per la prima volta un edificio che ha fatto costruire sul suo terreno e della cui superficie utilizzerà il 94% per le sue attività svolte in qualità di pubblica amministrazione e il 6% per le sue attività svolte in qualità di soggetto passivo, di cui l'1% per prestazioni esenti che non danno diritto alla detrazione dell'IVA. Tuttavia, l'utilizzo successivo dell'immobile per le attività del comune può dare diritto alla detrazione dell'imposta pagata per l'impiego previsto da tale disposizione soltanto nella misura corrispondente al suo utilizzo ai fini delle operazioni imponibili, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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:

L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), 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, deve essere interpretato nel senso che si applica ad una situazione, come quella di cui al procedimento principale, nella quale un comune occupa per la prima volta un edificio che ha fatto costruire sul suo terreno e della cui superficie utilizzerà il 94% per le sue attività svolte in qualità di pubblica amministrazione e il 6% per le sue attività svolte in qualità di soggetto passivo, di cui l'1% per prestazioni esenti che non danno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, l'utilizzo successivo dell'immobile per le attività del comune può dare diritto alla detrazione dell'imposta pagata per l'impiego previsto da tale disposizione soltanto nella misura corrispondente al suo utilizzo ai fini delle operazioni imponibili, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.