

Causa C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

contro

Finanzamt Landshut

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht München)

«Sesta direttiva IVA — Art. 11, parte A, n. 1, lett. c) — Uso da parte del soggetto passivo per fini privati di un bene immobile destinato all'impresa — Assimilazione di tale uso privato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso — Determinazione della base imponibile — Nozione di importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione di tale prestazione di servizi»

Conclusioni dell'avvocato generale P. Léger, presentate il 15 giugno 2006

Sentenza della Corte (Prima Sezione) 14 settembre 2006

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 11, parte A, n. 1, lett. c)]

L'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che non osta a che la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, per l'uso a fini privati di una porzione di un immobile destinato nella sua totalità dal soggetto passivo alla propria impresa, venga fissata in una frazione dei costi di acquisto o di costruzione dell'immobile, stabilita in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di imposta sul valore aggiunto, prevista ai sensi dell'art. 20 della detta direttiva. Tale base imponibile deve includere i costi di acquisto del terreno sul quale l'immobile è costruito qualora tale acquisto sia stato assoggettato a tale imposta e il soggetto passivo ne abbia ottenuto la deduzione.

(v. punto 53 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

14 settembre 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 11, parte A, n. 1, lett. c) – Uso da parte del soggetto passivo per fini privati di un bene immobile destinato all'impresa – Assimilazione di tale uso privato ad una

prestazione di servizi a titolo oneroso – Determinazione della base imponibile – Nozione di “spese sostenute” dal soggetto passivo per la prestazione di servizi»

Nel procedimento C-72/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht München (Germania), con decisione 1° febbraio 2005, pervenuta in cancelleria il 15 febbraio 2005, nella causa

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

contro

Finanzamt Landshut,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (relatore) ed E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig. Ph. Léger

cancelliere: sig.ra K. Sztranc-S?awiczek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 30 marzo 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, dai sigg. J. Wollny e H. Wollny;
- per il Finanzamt Landshut, dal sig. D. Baumann, Regierungsdirektor;
- per il governo tedesco, dal sig. U. Forsthoff, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, dal sig. R. Hill, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 giugno 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), 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), come modificata con direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia avente ad oggetto la determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa all'uso da parte del soggetto passivo, per fini privati, di una porzione di un immobile destinato totalmente all'impresa.

Quadro normativo

I regolamenti comunitari

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'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. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva assimila a una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso «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 deduzione totale o parziale dell'[IVA]».

5 A tenore dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, la base imponibile è costituita «per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi».

6 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva prevede:

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

a) 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;

(...)».

7 L'art. 20 della sesta direttiva così dispone:

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

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

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo (...)

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

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

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a venti anni.

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

(...)».

La normativa nazionale

8 L'art. 3, n. 9a, punto 1, della legge sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, pag. 565; in prosieguo l'«UStG») assimila alle prestazioni di servizi a titolo oneroso l'uso, da parte di un soggetto passivo, di un bene destinato all'impresa a fini estranei a questa, qualora tale bene abbia dato diritto ad una deduzione parziale o completa dell'imposta versata a monte.

9 La base imponibile delle prestazioni di cui il detto art. 3, paragrafo 9a, punto 1, è definita dall'art. 10 dell'UStG. Nella versione in vigore fino al 30 giugno 2004, il detto art. 10 disponeva che la base imponibile per tali prestazioni era costituita «dai costi sostenuti in sede di realizzazione di tali operazioni, se e in quanto essi abbiano consentito la totale o parziale deduzione della tassa versata a monte».

10 Nella versione entrata in vigore il 1° luglio 2004, l'art. 10, n. 4, punto 2, dell'UStG così dispone:

«4. La base imponibile è costituita (...) dalle spese sostenute in sede di realizzazione di tali operazioni, se e in quanto esse abbiano consentito la totale o parziale deduzione della tassa versata a monte. Rientrano fra queste spese anche i costi di acquisto o di fabbricazione di un bene d'investimento, purché tale bene sia destinato all'impresa e venga utilizzato per la prestazione dei servizi. Qualora l'importo dei costi d'acquisto o di fabbricazione sia almeno di EUR 500, essi devono essere uniformemente ripartiti su un periodo di tempo che corrisponda al periodo di rettifica applicabile al bene d'investimento ai sensi dell'art. 15a».

11 L'art. 15a dell'UStG verte sulle rettifiche delle deduzioni. Al paragrafo 1 recita:

«Quando cambino, per un bene d'investimento, nel termine di cinque anni a partire dal momento della prima utilizzazione, alcuni elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle originarie deduzioni, deve essere effettuata una compensazione per ogni anno civile corrispondente a queste modifiche, con una rettifica della deduzione delle imposte a monte che hanno gravato sui costi di acquisto e di produzione. Nel caso di immobili, comprese le loro componenti essenziali, di diritti disciplinati dalle disposizioni del diritto civile in materia di immobili e di costruzione sul suolo altrui, in luogo del termine di cinque anni si deve prendere in considerazione il termine di dieci anni».

12 L'art. 7, n. 4, punto 2, lett. a), della legge relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz) dispone, per gli stabili destinati a uso abitativo e la cui costruzione è terminata dopo il 1° gennaio 1925, che «i tassi di ammortamento applicabili agli stabili fino al loro ammortamento completo sono del: (...) 2% annuo».

I fatti all'origine della controversia di cui alla causa a qua e la questione pregiudiziale

13 Nel corso del 2003, la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, comunione abitativa di diritto tedesco, costituita dal signor e dalla sig.ra Wollny (in prosieguo: la «comunione abitativa»), costruiva un immobile che destinava totalmente alla sua impresa. Tale immobile comprende l'abitazione privata dei due soci della detta comunità nonché gli uffici di uno studio fiscale concessi in locazione ad uno dei membri della detta comunione. La porzione concessa in locazione è pari al 20,33% dell'immobile. Tale locazione è soggetta a IVA.

14 Nelle dichiarazioni provvisorie IVA per il mese di dicembre 2003 nonché per i mesi da gennaio a marzo 2004, la comunione abitativa deduceva l'intera IVA che aveva fatturato sulle spese di costruzione dell'immobile. Basandosi sul tasso di ammortamento di un immobile, quale fissato dall'art. 7, n. 4, punto 2, lett. a), dell'UStG, ha considerato che la base imponibile dell'uso privato del 79,67% dell'immobile corrisponde a un importo mensile pari 1/12 del 2% delle spese di costruzione inerenti a tale porzione impiegata a fini privati.

15 Basandosi su una circolare del Bundesministerium für Finanzen (Ministero delle Finanze tedesco) del 13 aprile 2004 (BStBl. I 2004, pag. 468), il Finanzamt Landshut riteneva, da parte sua, che la detta base imponibile dovesse essere fissata con riferimento alla durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, previsto all'articolo 15a dell'UStG, e cioè dieci anni. Correggeva pertanto il calcolo effettuato dalla comunione abitativa e fissava la base imponibile mensile IVA a titolo di impiego privato di una porzione dell'immobile in 1/12 del 10% delle spese di costruzione inerenti a tale porzione.

16 La comunione abitativa, a seguito del rigetto da parte del Finanzamt Landshut dei reclami proposti avverso gli accertamenti provvisori d'imposta emessi conformemente al calcolo esposto al punto precedente, proponeva ricorso davanti al Finanzgericht München.

17 Tale giudice è del parere che la soluzione della controversia per la quale è stato adito dipenda dalla determinazione della base imponibile imputabile all'uso privato di un immobile totalmente destinato all'impresa della comunione abitativa. Avendo rilevato che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non definisce la nozione di «spese sostenute», si interroga circa il significato da dare a tale nozione.

18 Rileva a questo proposito che le sentenze della Corte 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler (Racc. pag. I-4517), e 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling (Racc. pag. I-4101, punto 54), contengono elementi idonei a deporre, gli uni, a favore della tesi della ricorrente e, gli altri, a favore di quella dell'amministrazione finanziaria tedesca.

19 Ciò considerato, il Finanzgericht München ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Come debba essere interpretato il concetto di “spese sostenute” di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della [sesta direttiva]. Se l'importo delle spese sostenute per l'abitazione impiegata a fini privati che si trovi in un immobile destinato interamente all'esercizio di un'impresa includano (accanto alle spese correnti) anche, gli ammortamenti annui per deprezzamento degli immobili stabiliti conformemente alla normativa nazionale di volta in volta applicabile e/o la quota annua dei costi di acquisto e costruzione che hanno consentito la deduzione dell'IVA, calcolata in base al periodo di rettifica delle deduzioni, fissato dall'ordinamento nazionale di volta in volta interessato».

Sulla questione pregiudiziale

20 Va ricordato, in limine, che secondo la logica del sistema introdotto dalla sesta direttiva, le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi impiegati da un soggetto passivo per le sue operazioni soggette ad imposta possono essere dedotte. La deduzione delle tasse a monte è legata alla riscossione delle tasse a valle. Nella misura in cui beni o servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili a valle, la deduzione dell'imposta che ha gravato su di essi a monte si impone per evitare una doppia imposizione. Per contro, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può aversi né imposta a valle né deduzione di imposta a monte (v. sentenza 30 marzo 2006, causa C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Racc. pag. I-3039, punto 24).

21 In caso di impiego di un bene di investimento per fini tanto privati quanto professionali, l'interessato ha la possibilità di scegliere, ai fini dell'IVA, o di inserire il bene medesimo integralmente nel patrimonio della propria impresa, o di conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato escludendolo in tal modo completamente dal sistema dell'IVA, ovvero di inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'impiego professionale effettivo (sentenza 14 luglio 2005, causa C-434/03, Charles e Charles-Tijmens, Racc. pag. I-7037, punto 23).

22 Se il soggetto passivo decide di trattare beni d'investimento impiegati tanto per fini professionali quanto per fini privati come beni d'impresa, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto o la costruzione di questi beni è in via di principio integralmente e immediatamente deducibile (citate sentenze Seeling, punto 41, nonché Charles e Charles-Tijmens, punto 24).

23 Tuttavia, in forza dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una deduzione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale, o per finalità estranee alla sua impresa, è assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso. Tale impiego, che costituisce quindi un'operazione tassata ai sensi dell'art. 17, n. 2, della detta direttiva, è, a norma dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della medesima direttiva, tassato in base all'entità delle spese sostenute per prestare il servizio (sentenza Charles e Charles-Tijmens, cit., punto 25).

24 Pertanto, un soggetto passivo che decide di destinare la totalità di un edificio alla propria impresa e impiega successivamente una porzione di questo edificio a fini privati ha, da un lato, il diritto di dedurre l'IVA versata a monte sulla totalità delle spese di costruzione del detto edificio e, dall'altro, l'obbligo corrispondente di versare l'IVA sull'importo delle spese sostenute per l'esecuzione del detto impiego (sentenza Seeling, cit., punto 43).

25 Il giudice a quo, con la questione sollevata vuole, in tale contesto, sapere come interpretare la nozione di «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi» ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Il detto giudice vuole in sostanza sapere se tale importo debba essere stabilito con riferimento alle norme nazionali applicabili sugli ammortamenti per deprezzamento degli immobili o in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, quale fissato dalla normativa nazionale ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva.

26 La nozione di cui trattasi fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e contenuto. Da ciò consegue che l'interpretazione della detta disposizione nella sua generalità non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro (v., in questo senso, sentenza 1° febbraio 1977, causa 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Racc. pag. 113, punti 10 e 11).

27 In linea generale, tale nozione corrisponde alle spese che si ricollegano al bene stesso (v.

citata sentenza Enkler, punto 36). Essa comprende le spese che, come le spese di acquisizione o di costruzione del detto bene, hanno dato diritto alla deduzione dell'IVA e senza le quali l'impiego privato di cui trattasi non avrebbe potuto avere luogo.

28 Tuttavia, poiché la sesta direttiva non contiene le indicazioni necessarie per definire in maniera uniforme e precisa le norme per stabilire l'importo delle spese di cui trattasi, si deve riconoscere che gli Stati membri godono di un certo margine di discrezionalità relativamente a tali norme, sempreché non violino lo scopo e la collocazione della disposizione di cui trattasi nell'economia della sesta direttiva (v., in tal senso, citata sentenza *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, punti 16 e 17).

29 Nella specie va pertanto esaminato se il rinvio operato dalla normativa nazionale ai fini della determinazione dell'importo delle dette spese, alla durata del periodo di rettifica delle deduzioni fissato ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva sia compatibile con la finalità dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della detta direttiva e con la sua collocazione nell'economia di questa.

30 L'oggetto di quest'ultima disposizione è definire la base imponibile di un impiego privato – o, più generalmente, di un impiego a fini estranei all'impresa – di un bene destinato dal soggetto passivo alla detta impresa dato che l'art. 6, n. 2, primo trattino, lett. a), della detta direttiva assimila un siffatto impiego ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, assoggettata, di conseguenza, all'IVA.

31 La finalità di tale assimilazione è evitare che un soggetto passivo, che ha potuto dedurre l'IVA sull'acquisto o sulla costruzione di un bene destinato alla propria impresa, si sottragga al pagamento di tale imposta qualora impieghi tale bene o parte di questo a fini privati (v. sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, *Kühne*, Racc. pag. 1925, punto 8).

32 Come rilevato dal governo tedesco e, nel corso dell'udienza, dal governo del Regno Unito, con tale meccanismo si tratta, da un lato, di garantire la parità di trattamento tra il soggetto passivo e il consumatore finale, impedendo che il primo approfitti di un vantaggio indebito rispetto al secondo che acquista il bene pagando l'IVA (v., in questo senso, sentenze *Enkler*, cit., punti 33 e 35, nonché 20 gennaio 2005, causa C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, Racc. pag. I-743, punto 23).

33 Dall'altro lato, lo scopo è di garantire, conformemente alla logica del sistema istituito dalla sesta direttiva (v. punto 20 della presente sentenza), la corrispondenza tra la deduzione dell'IVA a monte e la riscossione della detta IVA a valle (v., in questo senso, conclusioni dell'avvocato generale *Jacobs* nella citata causa *Charles e Charles/Tijmens*, paragrafo 60).

34 Benché il suo campo di applicazione non coincida completamente con quello dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, il sistema di rettifica delle deduzioni istituito dall'art. 20 della detta direttiva viene ad essere applicato, come la citata disposizione, a situazioni in cui il bene il cui impiego dà diritto a deduzione viene successivamente destinato ad un impiego che non attribuisce tale diritto (v. citata sentenza *Uudenkaupungin kaupunki*, punto 30). Come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 98 delle sue conclusioni, sia l'art. 6, n. 2, sia l'art. 20 della sesta direttiva si riferiscono a situazioni in cui un bene viene contemporaneamente impiegato a fini professionali e a fini privati.

35 Inoltre, lo scopo del sistema di rettifica è analogo a quello dell'imposizione dell'IVA per l'impiego privato di un bene d'investimento. Infatti, si tratta, da un lato di evitare di procurare un vantaggio economico ingiustificato al soggetto passivo rispetto ad un consumatore finale, costringendolo a pagare importi corrispondenti a deduzioni alle quali non aveva diritto (v., in questo senso, sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden* e

Holin Groep, Racc. pag. I?5337, punto 90, nonché Uudenkaupungin kaupunki, cit., punto 30).

36 Dall'altro lato, si tratta, di garantire una corrispondenza tra la deduzione dell'imposta a monte e la riscossione dell'imposta a valle (v. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate nella citata causa Charles e Charles?Tijmens, paragrafo 60).

37 Tenuto conto di tale comune finalità, come pure del ruolo complementare assunto a tal fine dalle disposizioni di cui agli artt. 6 e 20 nell'economia della sesta direttiva, uno Stato membro non viola il margine discrezionale di cui dispone prevedendo l'applicazione delle norme relative alla rettifica delle deduzioni ai fini della determinazione della base imponibile dell'impiego privato di un bene d'impresa.

38 Come sottolineato dal governo tedesco nel corso dell'udienza e come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 95 delle sue conclusioni, tale soluzione contribuisce del resto a ridurre il vantaggio di tesoreria che un'imposizione frazionata dell'IVA procura al soggetto passivo che impiega a fini privati un bene immobile destinato all'impresa rispetto al consumatore finale, tenuto invece a pagare integralmente l'onere dell'IVA all'atto dell'acquisto o della costruzione di un siffatto immobile.

39 Inoltre, come sottolineato da questo stesso governo nonché, nel corso dell'udienza, dal governo del Regno Unito, tale soluzione consente di evitare situazioni di consumo finale non tassato in caso di cessione dell'immobile in esenzione IVA al termine del periodo di rettifica delle deduzioni. Infatti, facendo coincidere lo scaglionamento dell'imposizione dell'IVA per l'impiego privato dell'immobile di cui trattasi con la durata del detto periodo, la detta soluzione garantisce, per quanto riguarda tale utilizzo, la riscossione dell'intero ammontare di tale imposta corrispondente alla deduzione operata a monte, prima di un'eventuale rivendita dell'immobile esente da IVA che dovesse sopravvenire allo scadere di tale periodo.

40 Da quando precede consegue che la soluzione accolta dalla normativa nazionale di cui trattasi è conforme allo scopo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

41 Certo, come sostenuto dalla comunione abitativa, la Corte, al punto 36 della citata sentenza Enkler, ha fatto riferimento, nel contesto degli artt. 6, n. 2, e 11, parte A, n. 1, lett. c), alle spese «quali gli ammortamenti del deprezzamento del bene».

42 Tuttavia, questa indicazione non può essere interpretata, a pena di violare il margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri a tal riguardo, nel senso che questi ultimi avrebbero unicamente la scelta, nel determinare la base imponibile dell'IVA per l'impiego privato di un bene immobile destinato all'impresa, di applicare le norme nazionali di ammortamento per deprezzamento del bene immobile, con esclusione di qualsiasi altro metodo che, quale quello accolto dalla normativa nazionale di cui trattasi, sarebbe purtuttavia compatibile con la finalità dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

43 Contrariamente a quanto sostenuto dalla comunione abitativa, la citata sentenza Seeling non è tale da rimettere in discussione l'analisi che precede.

44 Nella causa che ha dato luogo alla detta sentenza, la quale aveva pure ad oggetto un caso di impiego misto di un immobile destinato ad un'impresa del soggetto passivo, il governo tedesco aveva preconizzato l'assimilazione dell'impiego privato di tale immobile ad una locazione immobiliare esente da IVA in forza dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva e quindi inidonea a dare diritto ad una deduzione dell'IVA pagata a monte. A conforto di tale tesi, aveva sostenuto, in particolare, che, a differenza della soluzione consistente nel consentire la deduzione di tale tassa pagata sulla totalità delle spese di costruzione dell'immobile e nell'assoggettarne

l'impiego privato ad imposta in modo frazionato, la soluzione da esso auspicata era idonea ad evitare situazioni di consumi finali non tassati in caso di rivendita dell'immobile in esenzione IVA dopo la scadenza del periodo di regolarizzazione previsto dall'art. 20 della sesta direttiva.

45 La Corte ha tuttavia considerato che un siffatto impiego privato non costituiva una locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva (sentenza Seeling, cit. punti 49-52).

46 In tale contesto ha affermato, al punto 54 della citata sentenza Seeling, che, se è vero che il fatto di autorizzare il soggetto passivo a destinare uno stabile nella sua totalità alla sua impresa e quindi a dedurre l'IVA dovuta a monte sulla totalità delle spese di costruzione può avere l'effetto che consumi finali non siano tassati, perché il periodo di rettifica previsto all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva può rettificare solo parzialmente la deduzione dell'IVA a monte operata al momento della costruzione di uno stabile, questo è però il risultato di una scelta deliberata del legislatore comunitario e non può imporre un'interpretazione estensiva dell'art. 13, parte B, lett. b), di tale direttiva.

47 Così operando, la Corte ha constatato che la durata del periodo di rettifica previsto dall'art. 20 della sesta direttiva aveva una limitata idoneità a evitare casi di consumi finali non tassati nell'ipotesi in cui lo scaglionamento dell'imposta dell'IVA per l'impiego privato di un immobile destinato all'impresa venisse autorizzato per una durata superiore a quella del detto periodo di rettifica.

48 Come rilevato dal governo tedesco, e come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 90 delle sue conclusioni, questa constatazione non può tuttavia essere letta nel senso che privi gli Stati membri della facoltà di fare ricorso, nella determinazione della base imponibile di un siffatto impiego privato, ad un metodo che, quale quello dello scaglionamento della detta imposta su una durata corrispondente a quella del periodo di rettifica delle deduzioni, consenta di evitare, nella misura del possibile, facendosi cura della parità tra i soggetti passivi e i consumatori finali, situazioni di consumi finali non tassati in caso di cessione del bene da parte del soggetto passivo in esenzione IVA.

49 Infine, allo scopo di dare una soluzione utile al giudice a quo su un punto affrontato in talune osservazioni scritte come pure all'udienza, si deve ancora precisare che, come sostenuto dalla Commissione delle Comunità europee nonché dai governi tedesco e del Regno Unito, nell'ipotesi in cui i costi di acquisizione del terreno sul quale è stato eretto l'immobile parzialmente impiegato a fini privati siano stati assoggettati a IVA e il soggetto passivo, avendo destinato tale terreno alla propria impresa, abbia ottenuto la deduzione di tale imposta, i detti costi debbono essere inclusi nella base imponibile IVA per tale impiego privato.

50 Infatti, da un lato, la nozione di spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, deve essere intesa nel senso che copre tutte le spese a tal fine incorse, ivi comprese quelle connesse con l'acquisto del terreno, senza le quali l'impiego privato di cui trattasi non avrebbe potuto aver luogo.

51 Dall'altro lato, il fatto di escludere dalla base imponibile dell'IVA i costi di acquisto del terreno che avrebbero dato diritto ad una detrazione dell'IVA romperebbe la corrispondenza tra la deduzione a monte e la riscossione a valle.

52 Nella specie, compete al giudice a quo valutare se l'acquisto da parte della ricorrente del terreno sul quale è stato eretto l'immobile di cui trattasi è stato assoggettato a IVA e se questa ha ottenuto la deduzione di tale imposta.

53 Alla luce di quanto sopra considerato, la questione sollevata va decisa dichiarando che l'art.

11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che non osta a che la base imponibile dell'IVA, per l'uso a fini privati di una porzione di un immobile destinato nella sua totalità dal soggetto passivo alla propria impresa, venga fissata in una frazione dei costi di acquisto o di costruzione dell'immobile, stabilita in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, prevista ai sensi dell'art. 20 della detta direttiva. Tale base imponibile deve includere i costi di acquisto del terreno sul quale l'immobile è costruito qualora tale acquisto sia stato assoggettato a tale imposta e il soggetto passivo ne abbia ottenuto la deduzione.

Sulle spese

54 Nei confronti delle parti della 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:

L'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata con direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, va interpretato nel senso che non osta a che la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, per l'uso a fini privati di una porzione di un immobile destinato nella sua totalità dal soggetto passivo alla propria impresa, venga fissata in una frazione dei costi di acquisto o di costruzione dell'immobile, stabilita in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di imposta sul valore aggiunto prevista ai sensi dell'art. 20 della detta direttiva.

Tale base imponibile deve includere i costi di acquisto del terreno sul quale l'immobile è costruito qualora tale acquisto sia stato assoggettato a tale imposta e il soggetto passivo ne abbia ottenuto la deduzione.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.