

Causa C-460/07

Sandra Puffer

contro

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Sesta direttiva IVA — Art. 17, nn. 2 e 6 — Diritto a detrazione dell'imposta pagata a monte — Spese di costruzione di un edificio destinato all'impresa di un soggetto passivo — Art. 6, n. 2 — Utilizzo di una parte dell'edificio per fini privati — Vantaggio economico rispetto a coloro che non sono soggetti passivi — Parità di trattamento — Aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE — Esclusione del diritto a detrazione»

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 — Bene d'investimento destinato in tutto o in parte al patrimonio privato del soggetto passivo*

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 17)

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Costruzione di un immobile ad uso misto*

[Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 6, n. 2, lett. a), e 17, n. 2, lett. a)]

3. *Aiuti concessi dagli Stati — Nozione*

(Art. 87, n. 1, CE)

4. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Esclusioni del diritto a detrazione — Facoltà per gli Stati membri di mantenere le esclusioni esistenti alla data di entrata in vigore della sesta direttiva*

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 17, n. 6)

1. Il soggetto passivo che decida di destinare la totalità di un edificio alla propria impresa e utilizzi una parte di questo edificio a fini privati ha, da un lato, il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto versata a monte sulla totalità delle spese di costruzione del detto edificio e, dall'altro, l'obbligo corrispondente di versare l'imposta sul valore aggiunto sull'importo delle spese sostenute per l'esecuzione del detto utilizzo. Per contro, se il soggetto passivo sceglie, quando acquista un bene d'investimento, di destinarlo integralmente al suo patrimonio privato o di destinarlo solo in parte alle sue attività professionali, non può nascere alcun diritto a detrazione quanto alla parte destinata al patrimonio privato. In questa ipotesi un successivo utilizzo a fini professionali della parte del bene destinata al patrimonio privato non può comportare un diritto a detrazione, in quanto l'art. 17, n. 1, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle

legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, determina la nascita del diritto a detrazione al momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile. Nell'attuale normativa comunitaria non è previsto alcun meccanismo di rettifica in tal senso.

(v. punti 42-44)

2. Gli artt. 6, n. 2, lett. a) e 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, non pregiudicano il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento nei limiti in cui tali disposizioni possono conferire ai soggetti passivi, tramite il meccanismo del diritto alla detrazione integrale ed immediata dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte per la costruzione di un immobile ad uso misto e la successiva tassazione scaglionata di tale imposta sull'utilizzo privato del detto immobile, un vantaggio in termini di tesoreria rispetto a coloro che non siano soggetti passivi e ai soggetti passivi che utilizzino il loro immobile solo a fini abitativi privati.

A tale proposito, quanto all'utilizzo privato di un bene d'investimento ad uso misto, è possibile che l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a) della sesta direttiva non assicuri, di per sé solo, lo stesso trattamento ai soggetti passivi e a coloro che non sono soggetti passivi ovvero ad altri soggetti passivi che acquistino beni della stessa natura a titolo privato e sono, pertanto, tenuti a saldare immediatamente per intero l'onere dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti, non si può escludere che il fine di esonerare interamente i soggetti passivi, tramite il meccanismo degli artt. 17, nn. 1 e 2, nonché 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, dal peso dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta nell'ambito di tutte le loro attività economiche soggette ad imposta, incluso ogni onere finanziario che gravi sui beni durante il periodo che intercorre tra le spese d'investimento e lo sfruttamento professionale effettivo, possa comportare un vantaggio in termini di tesoreria in ordine all'utilizzo privato di detto bene da parte di tali soggetti passivi. In tal senso, l'eventuale differenza di trattamento esistente tra i soggetti passivi e coloro che non sono soggetti passivi discende dall'applicazione del principio di neutralità fiscale che assicura, in primo luogo, la parità di trattamento tra i soggetti passivi. Tale potenziale differenza risulta, peraltro, dall'esercizio da parte di tali soggetti passivi di attività economiche come quelle definite all'art. 4, n. 2, della sesta direttiva. Infine, essa si ricollega allo specifico status dei soggetti passivi previsto dalla sesta direttiva, il quale implica, in particolare, che, ai sensi dell'art. 21 di tale direttiva, essi sono debitori dell'imposta sul valore aggiunto e devono riscuoterla. Dato che tali caratteristiche differenziano la situazione dei soggetti passivi da quella di coloro che non sono soggetti passivi che non esercitano attività economiche di questo tipo, un'eventuale differenza di trattamento risulta dall'applicazione di norme differenti a situazioni differenti, non implicando pertanto alcuna violazione del principio della parità di trattamento. Lo stesso dicasi per quanto riguarda un soggetto passivo che abbia destinato integralmente il bene d'investimento al suo patrimonio privato, qualora il suo intento non sia quello di esercitare le sue attività economiche per mezzo di tale bene, ma quello di utilizzare quest'ultimo per fini privati. La valutazione non può essere differente per quanto riguarda un soggetto passivo che realizzi solo operazioni esenti, dato che un tale soggetto passivo deve sopportare lo stesso onere dell'imposta sul valore aggiunto di chi non è soggetto passivo e il suo status è pertanto sostanzialmente equiparato a quello di quest'ultimo.

(v. punti 55-59, 62, dispositivo 1)

3. L'art. 87, n. 1, CE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad un provvedimento nazionale che attui l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, e che preveda che il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte sia limitato ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta, esclusi quelli che effettuino solo operazioni esenti, nei limiti in cui tale provvedimento nazionale può conferire un vantaggio in

termini di tesoreria ai soli soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta.

Infatti, la limitazione del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte alle sole operazioni soggette ad imposta è parte integrante del sistema dell'imposta sul valore aggiunto istituito con la normativa comunitaria che deve essere attuata in modo uniforme da tutti gli Stati membri. Di conseguenza, il presupposto consistente nell'intervento statale non ricorre, così che non trova applicazione l'art. 87, n. 1, CE.

(v. punti 70-71, dispositivo 2)

4. L'art. 17, n. 6, 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 deroga da esso prevista non si applica ad una disposizione nazionale la quale modifica una normativa esistente alla data di entrata in vigore di tale direttiva, si basa su una logica differente da quella della normativa anteriore e istituisce nuove procedure. A tal riguardo, è irrilevante la questione se il legislatore nazionale abbia proceduto alla modifica della normativa nazionale anteriore basandosi su un'interpretazione esatta o erronea del diritto comunitario. La questione se una siffatta modifica di una disposizione nazionale pregiudichi, alla luce dell'applicabilità dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, anche un'altra disposizione nazionale dipende dal carattere interdipendente o autonomo delle dette disposizioni nazionali, cosa che spetta al giudice nazionale stabilire.

(v. punto 98, dispositivo 3)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

23 aprile 2009 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 17, nn. 2 e 6 – Diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte – Spese di costruzione di un edificio destinato da un soggetto passivo all'impresa – Art. 6, n. 2 – Utilizzo di una parte dell'edificio per fini privati – Vantaggio economico rispetto a coloro che non sono soggetti passivi – Parità di trattamento – Aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE – Esclusione del diritto a detrazione»

Nel procedimento C-460/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) con decisione 24 settembre 2007, pervenuta in cancelleria l'11 ottobre 2007, nella causa

Sandra Puffer

contro

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, dalla sig.ra P. Lindh e dal sig. A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 ottobre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per la sig.ra S. Puffer, dagli avv.ti F. Schubert e W.-D. Arnold, Rechtsanwälte, nonché dal sig. C. Prodingner, Steuerberater;
- per l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, dal sig. T. Krumenacker, in qualità di agente;
- per il governo austriaco, dal sig. J. Bauer, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 dicembre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 17 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»), e sulla sua compatibilità con il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento.

2 Tale domanda è stata sottoposta nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Puffer e l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Tribunale tributario indipendente di Linz; in prosieguo: l'«Unabhängiger Finanzsenat»), in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta a monte, negli anni 2002 e 2003, per le spese di costruzione di un edificio integralmente destinato dalla sig.ra Puffer all'impresa, ma, in parte, impiegato per fini privati.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, «[s]ono soggette 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. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva così recita:

«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, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. 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».

5 L'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva assimila ad 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]».

6 Ai sensi 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».

7 Conformemente all'art. 13, parte B, lett. b), primo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano «l'affitto e la locazione di beni immobili», salve talune eccezioni non rilevanti nella fattispecie.

8 L'art. 17 della sesta direttiva, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18), così dispone:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile 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 dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovut[a] 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;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione 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.

(...)

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'[IVA]. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le

esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva.

(...)».

9 L'art. 20 della sesta direttiva, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18), prevede quanto segue:

«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 deduzion[i] (...)

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 l[e] 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 vent'anni».

Normativa nazionale

10 L'art. 12, n. 2, punti 1 e 2, lett. a), della legge del 1994 sull'imposta relativa alla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994; in prosieguo: l'«UStG 1994»), in vigore al momento dell'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione europea, ovvero il 1° gennaio 1995, era così formulato:

«1. Le cessioni di beni o altre prestazioni connesse con l'acquisto, la costruzione ed il mantenimento di edifici si considerano effettuate per l'impresa unicamente nella misura in cui il corrispettivo versato per tali operazioni costituisce costi di gestione o spese professionali ai sensi della regolamentazione relativa all'imposta sul reddito.

2. Non si considerano effettuate per l'impresa, le cessioni di beni o altre prestazioni

a) il cui corrispettivo non è costituito principalmente da spese (oneri) deducibili ai sensi dell'art. 20, primo comma, punti 1?5, della legge del 1988 sulla tassazione dei redditi (Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988) o dell'art. 8, n. 2, e dell'art. 12, n. 1, punti 1?5, della legge del 1988 sull'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988)».

11 Dalla decisione di rinvio risulta che, avendo l'art. 20, n. 1, punti 1?5, della legge del 1988 sulla tassazione dei redditi escluso dal reddito imponibile la deduzione delle spese di sostentamento, tra cui quelle per l'alloggio, l'art. 12, n. 2, punti 1 e 2, lett. a), dell'UStG 1994 comportava che la detrazione dell'IVA venisse concessa solo per la parte di un edificio utilizzata a fini professionali e non per quella utilizzata a fini abitativi privati.

12 Con la legge finanziaria correttiva del 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998; in prosieguo: l'«AbgÄG 1997»), da una parte, è stato modificato l'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994 nel senso che gli immobili ad uso misto possono essere destinati integralmente all'impresa. Dall'altra, si è stabilito, all'art. 6, n. 1, punto 16, in combinato disposto con gli artt. 6, n. 2, e 12, n. 3, dell'UStG 1994, che l'utilizzo di parti dell'edificio a fini abitativi privati configura un'«operazione esente» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), primo comma, della sesta direttiva, escludendo in tal modo le detrazioni.

13 Dalla decisione di rinvio risulta che il legislatore austriaco intendeva mantenere, tramite tali emendamenti, l'esclusione delle detrazioni dell'IVA per le parti di edifici utilizzate a fini abitativi privati, pur riconoscendo la possibilità, risultante dalla sentenza 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling (Racc. pag. I-4101), di destinare integralmente un immobile misto all'impresa.

Causa principale e questioni pregiudiziali

14 Nel periodo che va dal novembre 2002 al giugno 2004, la sig.ra Puffer ha costruito una casa unifamiliare con piscina. Dal 2003, essa ha utilizzato tale immobile a fini abitativi privati, fatta eccezione per una parte, corrispondente a circa l'11% dell'edificio, che essa ha concesso in locazione a fini professionali.

15 La sig.ra Puffer ha destinato integralmente l'immobile alla sua impresa e ha chiesto la detrazione di tutte le imposte fatturate a monte per la costruzione dell'edificio.

16 Con avvisi di liquidazione fiscale rettificativi relativi all'IVA per gli anni 2002 e 2003, il Finanzamt (ufficio tributario), da una parte, ha rifiutato di tenere conto, ai fini della detrazione, delle imposte assolate per la costruzione della piscina. Dall'altra, ha ammesso per le altre spese di costruzione la detrazione delle imposte assolate a monte solo limitatamente all'utilizzo a fini professionali dell'edificio, ovvero per l'11%.

17 Contro i detti avvisi, la sig.ra Puffer ha presentato un reclamo, che è stato respinto dall'Unabhängiger Finanzsenat il quale, in particolare, ha affermato che la normativa nazionale prevedeva, al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva per la Repubblica d'Austria, un'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte per le spese di costruzione delle parti di immobili utilizzate a fini abitativi privati e che il legislatore nazionale non aveva rinunciato alla facoltà di mantenere tale esclusione, prevista dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

18 Successivamente, la sig.ra Puffer ha impugnato tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof. Ella ha fatto valere, da una parte, che la destinazione integrale di un bene all'impresa dà diritto, secondo la giurisprudenza della Corte, alla detrazione completa dell'IVA e, dall'altra, che, nella fattispecie, non sono soddisfatte le condizioni stabilite all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, che consente agli Stati membri di mantenere un'esclusione di detrazioni esistente al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

19 Dopo aver constatato che, contrariamente all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, la normativa austriaca non consente la detrazione completa ed immediata dell'IVA relativa alle spese di costruzione di un immobile ad uso misto, integralmente destinato ad un'impresa, il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità di tale disposizione con il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento.

20 A tale proposito, il giudice del rinvio osserva che la detrazione completa ed immediata dell'IVA relativa alle spese di costruzione di un siffatto bene immobile ad uso misto e l'imposizione successiva dell'IVA sulle spese legate alla parte dell'immobile utilizzata a fini abitativi privati,

scaglionata su dieci anni, finiscono per attribuire al soggetto passivo, per tale periodo, «un credito senza interessi» di cui non potrebbe beneficiare chi non è soggetto passivo.

21 Di conseguenza, esso si domanda se il vantaggio in termini di tesoreria che ne risulta, da esso quantificato nel 5% delle spese nette di costruzione della parte dell'immobile utilizzata a fini privati, comporti una disparità di trattamento tra i soggetti passivi e coloro che non sono soggetti passivi, nonché, all'interno della categoria dei soggetti passivi, tra i soggetti passivi che costruiscono un immobile a fini esclusivamente privati e quelli che lo costruiscono, in parte, per la loro impresa.

22 Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se tale vantaggio in termini di tesoreria, concesso ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta e non a quelli che effettuino esclusivamente operazioni esenti, possa costituire un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE qualora risulti da una misura nazionale di attuazione della sesta direttiva e le due categorie di soggetti passivi si trovino in un rapporto di concorrenza.

23 Infine, il giudice del rinvio si chiede se, nonostante gli emendamenti apportati all'AbgÄG 1997, la normativa nazionale che esclude la detrazione dell'IVA assolta a monte rientri nel campo di applicazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, come sostiene l'Unabhängiger Finanzsenat.

24 Alla luce di ciò, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la sesta direttiva (...), in particolare il suo art. 17, violi diritti fondamentali dell'ordinamento comunitario (il principio comunitario della parità di trattamento), poiché essa fa sì che i soggetti passivi acquistino la proprietà di beni immobili ad uso abitativo privato (consumo) con un risparmio di circa il 5% rispetto agli altri cittadini comunitari, laddove l'importo assoluto di tale vantaggio aumenta in modo illimitato con l'ammontare dei costi di acquisto e costruzione dell'immobile. Se risulti una siffatta violazione anche per il fatto che i soggetti passivi possono acquistare la proprietà di immobili ad uso abitativo privato, utilizzati almeno in piccola parte per scopi professionali, con un risparmio di circa il 5% rispetto agli altri soggetti passivi che non utilizzino nemmeno in parte esigua le loro abitazioni private per scopi professionali.

2) Se la disposizione nazionale di attuazione della sesta direttiva, in particolare dell'art. 17, violi l'art. 87 CE perché concede il vantaggio menzionato nella prima questione per l'uso abitativo privato del soggetto passivo proprio a quei soggetti passivi che effettuano operazioni imponibili, ma lo nega ai soggetti passivi che effettuano operazioni esenti da imposta.

3) Se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva continui a dispiegare il suo effetto qualora il legislatore nazionale modifichi una disposizione di diritto nazionale relativa all'esclusione del diritto alla detrazione (nella fattispecie l'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994) che poteva fondarsi sull'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, con l'intenzione esplicita di mantenere tale esclusione del diritto alla detrazione, e anche dalla normativa nazionale sull'IVA risulti un mantenimento dell'esclusione del diritto alla detrazione, ma il legislatore nazionale, sulla base di un errore nell'interpretazione del diritto comunitario [nel caso di specie l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva] riconoscibile soltanto in un momento successivo, ha emanato una normativa che – considerata isolatamente – ammette una detrazione secondo il diritto comunitario [nell'interpretazione data con la sentenza Seeling all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva].

4) Nel caso in cui si risponda negativamente alla terza questione:

Se possa pregiudicare l'effetto di una disposizione di esclusione del diritto alla detrazione [nella fattispecie l'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG 1994] basata sulla clausola di "standstill" di cui

all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva il fatto che il legislatore nazionale modifichi una di due disposizioni del diritto nazionale di esclusione del diritto alla detrazione che si sovrappongono [nella fattispecie gli artt. 12, n. 2, punto 2, lett. a), e 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994] e alla fine rinunci, perché è incorso in un errore di diritto».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione, relativa alla compatibilità dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva con il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento

25 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli art. 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva violino il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento in quanto tali disposizioni possono attribuire ai soggetti passivi, tramite il meccanismo del diritto alla detrazione integrale ed immediata dell'IVA dovuta a monte per la costruzione di un immobile ad uso misto e la successiva imposizione scaglionata di tale imposta sull'utilizzo privato di tale immobile, un vantaggio in termini di tesoreria rispetto a coloro che non sono soggetti passivi e ai soggetti passivi che utilizzino il loro immobile unicamente a fini abitativi privati.

Osservazioni presentate alla Corte

26 La sig.ra Puffer sostiene che un imprenditore può scegliere di destinare integralmente all'impresa un bene ad uso misto al fine di preservarsi la possibilità di detrarre l'IVA dovuta a monte in caso di successivo incremento dell'utilizzo professionale del detto bene.

27 Infatti, a suo avviso, in caso di una destinazione iniziale, anche parziale, del bene all'uso privato e ad una successiva ridestinazione di tale bene all'impresa, la sesta direttiva non consente appunto più la detrazione dell'imposta dovuta a monte. La detrazione immediata e integrale dell'IVA nonché la successiva imposizione scaglionata dell'IVA sull'utilizzo privato del detto bene risponderebbero al sistema della sesta direttiva e la Corte sarebbe stata consapevole, nella sua giurisprudenza, delle implicazioni di tale sistema. Pertanto, non ci sarebbe alcun motivo di nutrire dubbi in merito alla compatibilità del detto sistema con il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento.

28 L'Unabhängiger Finanzsenat osserva che l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva ammette la detrazione dell'IVA dovuta a monte solo nella misura in cui i beni e i servizi siano utilizzati ai fini delle operazioni soggette ad imposta dell'imprenditore. Ne risulterebbe che la sesta direttiva non conferisce un diritto a detrazione per la parte di utilizzo di un bene a fini privati.

29 Invero, esso ritiene che si debba innanzitutto determinare, conformemente al chiaro testo dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, la portata della detrazione ammissibile in funzione dell'utilizzo del bene per le operazioni soggette ad imposta. Solo successivamente si dovrebbe verificare se un siffatto utilizzo a fini privati di una parte del bene, inizialmente destinato ad essere utilizzato per operazioni soggette ad imposta, sia da assimilare a prestazioni di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

30 Di conseguenza, l'Unabhängiger Finanzsenat ritiene che né la destinazione di un bene all'impresa né lo status di imprenditore possano di per sé giustificare un diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte. Invero, si tratterebbe solo di due fra più condizioni che devono essere soddisfatte.

31 In particolare, se queste due condizioni fossero sufficienti, si ricadrebbe in un ragionamento circolare e si giungerebbe ad incoerenze sistemiche. A tal proposito, l'Unabhängiger Finanzsenat

osserva che gli imprenditori i quali effettuano unicamente operazioni esenti e, pertanto, non possono, in linea di principio, detrarre alcuna imposta a monte tuttavia potrebbero far valere per i beni che sono oggetto di un uso misto detrazioni pari alla quota del loro utilizzo a fini privati.

32 L'Unabhängiger Finanzsenat sottolinea anche che imprenditori che svolgono in parte operazioni esenti e, in parte, operazioni soggette ad imposta possono detrarre l'IVA solo prorata delle loro operazioni soggette ad imposta, ai sensi dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva. Orbene, tale prorata potrebbe differire considerevolmente dalle rispettive proporzioni dell'utilizzo privato e di quello professionale.

33 Il governo austriaco ha aderito, durante l'udienza, all'interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva sostenuta dall'Unabhängiger Finanzsenat. Tale governo ritiene, infatti, che la formulazione di tale disposizione autorizzi detrazioni solo per la parte di un immobile destinata ad operazioni soggette ad imposta e non per quella destinata a fini privati. In definitiva, secondo il detto governo non è necessario risolvere la prima questione, dato che, seguendo tale interpretazione, non si porrebbe alcun problema di parità di trattamento.

34 La Commissione sottolinea che la possibilità per il soggetto passivo di destinare integralmente alla sua impresa un bene ad uso misto si basa sul principio della neutralità fiscale, finalizzato a garantire un esercizio libero e senza ostacoli delle attività economiche. Il relativo obbligo, per i soggetti passivi, di corrispondere l'IVA sull'importo delle spese intraprese per l'utilizzo privato del detto bene, assimilato ad un servizio a titolo oneroso, mirerebbe proprio a garantire la parità di trattamento tra i soggetti passivi e coloro che non sono soggetti passivi.

35 Il leggero vantaggio in termini di tesoreria che tale sistema potrebbe comportare per i soggetti passivi sotto tale sistema risulterebbe, da una parte, dalla loro attività economica e dal loro status giuridico il quale implicherebbe che essi raccolgano e versino all'amministrazione tributaria l'IVA e, dall'altra, sarebbe conseguenza del fatto che l'utilizzo professionale del bene a uso misto può successivamente aumentare. Pertanto, l'esistenza di tale beneficio non potrebbe permettere di dedurre una violazione del principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento.

36 Solo qualora fin dall'inizio sia del tutto escluso l'utilizzo professionale, per ragioni oggettive o perché lo stesso soggetto passivo ha escluso un siffatto utilizzo, resterebbero escluse la destinazione ad un'impresa nonché la detrazione della corrispondente IVA dovuta a monte.

37 Inoltre, la Commissione ritiene che il principio della parità di trattamento non venga violato per il fatto che un soggetto passivo, il quale non abbia optato per la destinazione di un bene alla sua impresa, non possa detrarre l'IVA dovuta a monte, dato che il soggetto passivo aveva tale possibilità e non ne ha fatto uso. Orbene, non avendo optato per una tale destinazione, egli non potrebbe far valere una disparità di trattamento.

38 Infine, la disparità di trattamento tra i soggetti passivi che effettuano operazioni soggette ad imposta e quelli che effettuano operazioni esenti discende, secondo la Commissione, in fin dei conti, dal principio di neutralità che consentirebbe la detrazione dell'IVA solo per le operazioni soggette ad imposta.

Risposta della Corte

39 In primo luogo, occorre ricordare che, secondo giurisprudenza costante, in caso di utilizzo di un bene di investimento per fini sia professionali che privati, 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'utilizzo professionale effettivo (sentenze 14 luglio 2005, causa C?434/03, Charles e Charles-Tijmens, Racc. pag. I?7037, punto 23 e giurisprudenza ivi citata, nonché 14 settembre 2006, causa C?72/05, Wollny, Racc. pag. I?8297, punto 21).

40 Se il soggetto passivo decide di trattare beni d'investimento utilizzati tanto per fini professionali quanto per fini privati come beni d'impresa, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di questi beni è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile (sentenze Charles e Charles-Tijmens, cit., punto 24, nonché Wollny, cit., punto 22).

41 Tuttavia, discende dall'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva che, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo utilizzo 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 utilizzo, che costituisce quindi un'«operazione soggetta ad imposta» ai sensi dell'art. 17, n. 2, della detta direttiva, è, a norma dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della stessa, tassato in base all'entità delle spese sostenute per prestare i servizi (sentenze Charles e Charles-Tijmens, cit., punto 25, nonché Wollny, cit., punto 23).

42 Pertanto, un soggetto passivo che decide di destinare la totalità di un edificio alla propria impresa e utilizza una parte di questo edificio a fini privati ha, da un lato, il diritto di detrarre 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 utilizzo (sentenza Wollny, cit., punto 24).

43 Per contro, se il soggetto passivo sceglie, quando acquista un bene d'investimento, di destinarlo integralmente al suo patrimonio privato o di destinarlo solo in parte alle sue attività professionali, non può nascere alcun diritto a detrazione quanto alla parte destinata al patrimonio privato (v., in tal senso, sentenze 11 luglio 1991, causa C?97/90, Lennartz, Racc. pag. I?3795, punti 8 e 9, nonché 21 aprile 2005, causa C?25/03, HE, Racc. pag. I?3123, punto 43).

44 In questa ipotesi, però, un successivo utilizzo a fini professionali della parte del bene destinata al patrimonio privato non può comportare un diritto a detrazione, in quanto l'art. 17, n. 1, della sesta direttiva determina la nascita del diritto a detrazione al momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile. Nell'attuale normativa comunitaria non è previsto alcun meccanismo di rettifica in tal senso, come ha sottolineato l'Avvocato generale al paragrafo 50 delle sue conclusioni.

45 Nel caso di beni d'investimento ad uso misto variabile nel tempo, l'interpretazione dell'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva sostenuta dall'Unabhängiger Finanzsenat e dal governo austriaco potrebbe comportare che la detrazione dell'IVA dovuta a monte venga negata a soggetti passivi per il successivo utilizzo professionale soggetto ad imposta, nonostante l'intento iniziale del soggetto passivo di destinare integralmente il bene in questione alla sua impresa, in vista di operazioni future.

46 Orbene, in una siffatta situazione, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'onere dell'imposta afferente al bene dal medesimo 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, sentenze 8 marzo 2001, causa C?415/98, Bakcsi, Racc. pag. I?1831, punto 46, e HE, cit., punto 71).

47 Inoltre, anche supponendo che, dopo uno sfruttamento professionale effettivo della parte

dell'edificio inizialmente utilizzata a fini privati, fosse prevista una restituzione dell'imposta dovuta a monte per i costi di costruzione, un onere finanziario graverebbe sul bene durante il periodo, talvolta considerevole, che intercorre tra le spese d'investimento e l'effettivo sfruttamento professionale. Orbene, il principio della neutralità dell'IVA in ordine all'onere fiscale dell'impresa esige che le spese d'investimento effettuate ai fini ed in vista di un'impresa siano considerate come attività economiche conferendo un immediato diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte. Infatti, il regime delle detrazioni è finalizzato ad esonerare interamente il soggetto passivo dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche soggette ad imposta (v., in tal senso, sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punti 19 e 23).

48 Infine, contrariamente alla tesi dell'Unabhängiger Finanzsenat e del governo austriaco, l'interpretazione dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva accolta dalla giurisprudenza non ricade in un ragionamento circolare, come ha osservato l'Avvocato generale al paragrafo 46 delle sue conclusioni, né comporta incoerenze sistemiche.

49 Infatti, soggetti passivi che effettuino unicamente operazioni esenti non possono detrarre, ai sensi della detta disposizione, alcuna imposta a monte e, pertanto, non possono nemmeno far valere detrazioni in merito all'utilizzo a fini privati di beni ad uso misto.

50 Del pari, quanto ai soggetti passivi che realizzano sia operazioni esenti che operazioni soggette ad imposta, non vi è conflitto tra le rispettive proporzioni dell'utilizzo privato e di quello professionale e il prorata di detrazione previsto all'art. 17, n. 5, della sesta direttiva.

51 Infatti, risulta dalla logica dell'art. 17 della detta direttiva che, se il soggetto passivo decide al momento dell'acquisto di un bene d'investimento di destinarlo integralmente alla sua impresa, la detrazione immediata dell'IVA dovuta a monte è ammessa per la parte dell'IVA proporzionalmente all'importo afferente alle sue operazioni soggette ad imposta. Nella misura in cui tale prorata può, successivamente, variare nel tempo, l'art. 20 della sesta direttiva prevede un meccanismo di rettifica. Tuttavia, allorché l'applicazione degli artt. 17 e 20 della detta direttiva ha dato diritto ad una detrazione parziale dell'IVA, il soggetto passivo non può sottrarsi, come ogni soggetto passivo che effettui esclusivamente operazioni soggette ad imposta, all'imposizione scaglionata dell'IVA sull'utilizzo privato del detto bene.

52 In secondo luogo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, una violazione del principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (v. sentenze 7 maggio 1998, causa C-390/96, Lease Plan, Racc. pag. I-2553, punto 34, e 19 settembre 2000, causa C-156/98, Germania/Commissione, Racc. pag. I-6857, punto 84).

53 È necessario anche ricordare che il principio di neutralità fiscale costituisce la traduzione in materia di IVA del principio della parità di trattamento (sentenze 8 giugno 2006, causa C-106/05, L.u.P., Racc. pag. I-5123, punto 48 e giurisprudenza ivi citata, nonché 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I-2283, punto 49).

54 Inoltre, la Corte ha già dichiarato che, assimilando l'utilizzo privato di un bene destinato dal soggetto passivo alla sua impresa ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva mira, da un lato, a garantire la parità di trattamento tra il soggetto privato, che ha potuto detrarre l'IVA sull'acquisto o sulla costruzione del detto bene, e il consumatore finale, che acquista il bene pagando l'IVA, impedendo che il primo approfitti di un vantaggio indebito rispetto al secondo, e, dall'altro, ad assicurare la neutralità fiscale garantendo corrispondenza tra la detrazione dell'IVA a monte e la riscossione della detta imposta a valle (v., in tal senso, sentenza Wollny, cit., punti 30-33).

55 Tuttavia, come osserva il giudice del rinvio, quanto all'utilizzo privato di un bene d'investimento ad uso misto, è possibile che la detta disposizione non assicuri, di per sé sola, lo stesso trattamento ai soggetti passivi e a coloro che non sono soggetti passivi ovvero ad altri soggetti passivi che acquistino beni della stessa natura a titolo privato e sono, pertanto, tenuti a saldare immediatamente per intero l'onere dell'IVA. Infatti, non si può escludere che il fine, ricordato al punto 47 della presente sentenza, di esonerare interamente i soggetti passivi, tramite il meccanismo degli artt. 17, nn. 1 e 2, nonché 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, dal peso dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le loro attività soggette ad imposta, incluso ogni onere finanziario che gravi sui beni durante il periodo che intercorre tra le spese d'investimento e lo sfruttamento professionale effettivo, possa comportare un vantaggio in termini di tesoreria in ordine all'utilizzo privato di detto bene da parte di tali soggetti passivi (v., per analogia, sentenza Wollny, cit., punto 38).

56 In tal senso, l'eventuale differenza di trattamento esistente tra i soggetti passivi e coloro che non sono soggetti passivi discende dall'applicazione del principio di neutralità fiscale che assicura, in primo luogo, la parità di trattamento tra i soggetti passivi. Tale potenziale differenza risulta, pertanto, dall'esercizio da parte di tali soggetti passivi di attività economiche come quelle definite all'art. 4, n. 2, della sesta direttiva. Infine, essa si ricollega allo specifico status dei soggetti passivi previsto dalla sesta direttiva, il quale implica, in particolare, che, ai sensi dell'art. 21 di tale direttiva, essi sono debitori dell'IVA e devono riscuoterla.

57 Dato che tali caratteristiche differenziano la situazione dei soggetti passivi da quella di coloro che non sono soggetti passivi che non esercitano attività economiche di questo tipo, un'eventuale differenza di trattamento risulta dall'applicazione di norme differenti a situazioni differenti, non implicando pertanto alcuna violazione del principio della parità di trattamento.

58 Lo stesso dicasi per quanto riguarda un soggetto passivo che abbia destinato integralmente il bene d'investimento al suo patrimonio privato, qualora il suo intento non sia quello di esercitare le sue attività economiche per mezzo di tale bene, ma quello di utilizzare quest'ultimo per fini privati.

59 La valutazione non può essere differente per quanto riguarda un soggetto passivo che realizzi solo operazioni esenti, dato che un tale soggetto passivo deve sopportare lo stesso onere dell'IVA di chi non è soggetto passivo e il suo status è pertanto sostanzialmente equiparato a quello di quest'ultimo.

60 Infine, quanto ai soggetti passivi che realizzino sia operazioni esenti sia operazioni soggette ad imposta, da quanto affermato al punto 50 della presente sentenza risulta che essi vengono trattati, per ciascuna categoria delle loro attività economiche nonché per l'utilizzo privato dei loro beni ad uso misto, esattamente allo stesso modo delle persone che svolgono esclusivamente attività che fanno parte di una di tali categorie d'attività o di utilizzo.

61 Ne consegue che gli artt. 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva non

pregiudicano il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento.

62 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la prima questione dichiarando che gli artt. 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva non pregiudicano il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento in quanto tali disposizioni possono conferire ai soggetti passivi, tramite il meccanismo del diritto alla detrazione integrale ed immediata dell'IVA dovuta a monte per la costruzione di un immobile ad uso misto e la successiva tassazione scaglionata di tale imposta sull'utilizzo privato del detto immobile, un vantaggio in termini di tesoreria rispetto a coloro che non siano soggetti passivi e ai soggetti passivi che utilizzino il loro immobile solo a fini abitativi privati.

Sulla seconda questione, relativa alla qualificazione come aiuto di Stato di un vantaggio di liquidità che risulta da provvedimenti nazionali di attuazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva

63 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'art. 87 CE osti ad un provvedimento nazionale di attuazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, il quale prevede che il diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte è limitato ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta, esclusi coloro che effettuino esclusivamente operazioni esenti, nella misura in cui tale provvedimento nazionale possa conferire un vantaggio in termini di tesoreria, come quello indicato nell'ambito della prima questione, ai soli soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta.

Osservazioni presentate alla Corte

64 La sig.ra Puffer ritiene che i soggetti passivi che effettuino esclusivamente operazioni soggette ad imposta, quelli che realizzino sia operazioni esenti sia operazioni soggette ad imposta, nonché quelli che effettuino esclusivamente operazioni esenti, si trovino, in realtà, nella medesima situazione. Infatti, tutti possono optare per una destinazione integrale all'impresa del bene ad uso misto ed un successivo pagamento scaglionato dell'IVA per l'utilizzo privato del bene. Pertanto, a suo avviso, non sussiste una violazione dell'art. 87 CE.

65 L'Unabhängiger Finanzsenat sostiene che non c'è stata una violazione dell'art. 87 CE, dato che la sesta direttiva non conferisce un diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte per un bene a uso misto proporzionalmente al suo utilizzo a fini privati.

66 La Commissione fa osservare che la qualificazione di «aiuto di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE richiede in particolare un intervento dello Stato che favorisce talune imprese rispetto ad altre. Orbene, nella fattispecie, queste due condizioni non sarebbero soddisfatte, in quanto il diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte discenderebbe direttamente dalla sesta direttiva e il vantaggio accordato ai beneficiari risulterebbe dalla struttura generale del sistema dell'IVA.

Risposta della Corte

67 Ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, «sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

68 Secondo una giurisprudenza costante, la qualificazione di «aiuto» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE richiede che sussistano tutti i presupposti previsti da tale disposizione. Pertanto, in primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali, in secondo luogo, esso deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri, in terzo luogo, deve concedere

un vantaggio al suo beneficiario e, in quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza 1° luglio 2008, cause riunite C-341/06 P e C-342/06 P, Chronopost e La Poste/Ufex e a., Racc. pag. I-4777, punti 121 e 122 nonché giurisprudenza ivi citata).

69 Orbene, il diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte, nonché l'eventuale corrispondente vantaggio in termini di tesoreria per i soggetti passivi che effettuino operazioni soggette ad imposta, discendono direttamente dall'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, che gli Stati membri sono tenuti a recepire nel proprio ordinamento nazionale.

70 Come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 70 delle sue conclusioni, la limitazione del diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte alle sole operazioni soggette ad imposta è parte integrante del sistema dell'IVA istituito con la normativa comunitaria che deve essere attuata in modo uniforme da tutti gli Stati membri. Di conseguenza, il presupposto consistente nell'intervento statale non ricorre, così che trova applicazione l'art. 87, n. 1, CE.

71 Alla luce di ciò, e senza che sia necessario esaminare le altre tre condizioni, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 87, n. 1, CE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad un provvedimento nazionale che attui l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva e che preveda che il diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte sia limitato ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta, esclusi quelli che effettuino solo operazioni esenti, nei limiti in cui tale provvedimento nazionale può conferire un vantaggio in termini di tesoreria ai soli soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta.

Sulle questioni terza e quarta, relative alle condizioni di applicazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva

72 Con le sue questioni terza e quarta, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la deroga prevista dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva si applichi qualora il legislatore nazionale modifichi una delle due disposizioni nazionali che si sovrappongono e comportano l'esclusione della detrazione dell'IVA dovuta a monte mediante una regolamentazione che doveva, secondo l'esplicita intenzione del legislatore nazionale, mantenere il risultato di tale esclusione, ma che, considerata isolatamente, autorizza detrazioni, in seguito ad un errore d'interpretazione del diritto comunitario commesso dal legislatore nazionale.

Osservazioni presentate alla Corte

73 La sig.ra Puffer ritiene che, dato che le vecchie disposizioni avevano per fine l'esclusione di detrazioni mentre le nuove disposizioni riguarderebbero la destinazione o meno di beni all'impresa, l'AbgÄG 1997 ha introdotto una tecnica amministrativa del tutto differente da quella precedentemente esistente, tanto nella forma come nel funzionamento e negli effetti. Pertanto, le condizioni dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva non sarebbero soddisfatte.

74 A tal riguardo, il fatto che l'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG 1994 non sarebbe stato formalmente modificato dall'AbgÄG 1997 sarebbe irrilevante, dal momento che l'interpretazione proposta dal giudice del rinvio differirebbe materialmente dal significato precedentemente attribuito a tale disposizione.

75 Secondo l'Unabhängiger Finanzsenat, dato che la sesta direttiva non conferisce un diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte per un bene ad uso misto proporzionalmente al suo utilizzo a fini privati, il diritto austriaco non limita nemmeno il diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte, così che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva non è pertinente nella fattispecie.

76 All'udienza, il governo austriaco ha sostenuto che la deroga prevista all'art. 17, n. 6, della

sesta direttiva si applica sia all'art. 12, n. 2, punto 1, sia all'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'USTG 1994.

77 Innanzitutto, esso afferma che tali due disposizioni prevedono, a prescindere l'una dall'altra, l'esclusione delle detrazioni dell'IVA dovuta a monte per le parti di immobili destinate ad uso privato.

78 In aggiunta, il governo austriaco afferma che dall'entrata in vigore della sesta direttiva non è stata apportata alcuna modifica all'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'USTG 1994.

79 Infine, esso ritiene che le modifiche apportate dall'AbgÄG 1997 all'art. 12, n. 2, punto 1, dell'USTG 1994 non pregiudichino l'applicabilità dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, in quanto l'intenzione del legislatore nazionale è stata quella di mantenere il preesistente risultato dell'esclusione delle detrazioni dell'IVA dovuta a monte per le parti di immobili destinate ad uso abitativo privato.

80 La Commissione fa osservare che, rispetto alla normativa precedente, le modifiche introdotte dall'AbgÄG 1997 non costituiscono né un ampliamento né una restrizione dell'esclusione della detrazione dell'IVA, ma portano allo stesso risultato, ovvero ad un'esclusione della detrazione dell'IVA per la costruzione di immobili ad uso misto nella misura in cui essi vengono impiegati a fini privati.

81 Tuttavia, il vecchio ed il nuovo meccanismo normativo che consentono di ottenere questo stesso risultato sarebbero differenti. Orbene, dato che la logica del nuovo meccanismo è differente da quella del vecchio meccanismo, non si potrebbe concludere che sia stata mantenuta una «normativa esistente» ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. A tal riguardo, un eventuale errore del legislatore nazionale sulla compatibilità del nuovo meccanismo con la sesta direttiva sarebbe irrilevante.

Risposta della Corte

82 Occorre ricordare che l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva enuncia in termini espliciti e precisi il principio della detrazione degli importi fatturati a titolo di IVA per i beni ceduti o i servizi prestati al soggetto passivo, in quanto tali beni o tali servizi vengono utilizzati per operazioni soggette ad imposta.

83 Il principio del diritto a detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato alla disposizione derogatoria contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, in particolare al secondo comma. A tal riguardo, dato che nessuna delle proposte avanzate dalla Commissione al Consiglio in forza dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva è stata adottata da quest'ultimo, gli Stati membri sono ancora autorizzati a mantenere in vigore la propria normativa in materia di esclusione del diritto alla detrazione esistente alla data di entrata in vigore della sesta direttiva (sentenze 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4493, punto 19, nonché 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I-81, punto 44).

84 Anche se rientra, in linea di principio, nelle competenze del giudice nazionale determinare il contenuto della normativa esistente ad una data stabilita da un atto comunitario, la Corte può fornire gli elementi interpretativi della nozione comunitaria che costituisce il riferimento per l'applicazione di un regime derogatorio comunitario ad una legislazione nazionale esistente ad una certa data (sentenza 24 maggio 2007, causa C-157/05, Holböck, Racc. pag. I-4051, punto 40).

85 In tale contesto, la Corte ha dichiarato che ogni disposizione nazionale adottata posteriormente ad una data così stabilita non è, per questo solo fatto, automaticamente esclusa

dal regime derogatorio istituito dall'atto comunitario di cui trattasi (sentenza Holböck, cit., punto 41). Infatti, laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, all'obiettivo della sesta direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e non violi il disposto dell'art. 17, n. 2, di quest'ultima (v. sentenze Commissione/Francia, cit., punto 22, nonché Metropol e Stadler, cit., punto 45).

86 Per contro, una normativa nazionale non costituisce una deroga consentita dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e viola l'art. 17, n. 2, di quest'ultima se mira ad estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allontanandosi così dall'obiettivo di tale direttiva (v. sentenze 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4539, punto 17, nonché Metropol e Stadler, cit., punto 46).

87 Di conseguenza, si deve ritenere che una disposizione che è sostanzialmente identica alla normativa anteriore, o che si limita a ridurre o ad eliminare ostacoli all'esercizio dei diritti e delle libertà comunitarie che esistevano nella normativa precedente, beneficerà della deroga prevista all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. Per contro, una normativa che si basi su una logica diversa da quella del diritto precedente e istituisca nuove procedure non può essere equiparata alla normativa esistente alla data indicata dall'atto comunitario in parola (v., in tal senso, sentenza 11 settembre 2003, causa C-155/01, Cookies World, Racc. pag. I-8785, punto 63, e, per analogia, sentenza Holböck, cit., punto 41).

88 La sesta direttiva è entrata in vigore per la Repubblica d'Austria alla data dell'adesione di tale Stato all'Unione europea, ovvero il 1° gennaio 1995. È questa, quindi, la data rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva relativamente a tale Stato membro.

89 Il giudice del rinvio ha precisato che, alla data dell'entrata in vigore della sesta direttiva per la Repubblica d'Austria, l'art. 12, n. 2, punti 1 e 2, lett. a), dell'UStG 1994 aveva come effetto che la detrazione dell'IVA fosse concessa solo per la parte di un edificio utilizzata a fini professionali e non per quella utilizzata a fini abitativi privati.

90 In particolare, secondo detto giudice, risulta dall'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994 che, quando tale normativa è entrata in vigore, le prestazioni collegate alla costruzione di edifici venivano considerate come realizzate per l'impresa solo in quanto il corrispettivo versato costituiva costi di gestione o spese professionali.

91 Di conseguenza, risulta che, al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, il diritto austriaco sostanzialmente limitava la possibilità di destinare all'impresa un edificio ad uso misto alle sole parti dell'immobile utilizzate a fini professionali.

92 Il giudice del rinvio ha anche rilevato che l'AbgÄG 1997, da una parte, ha modificato l'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994 nel senso che gli immobili ad uso misto possono essere integralmente destinati all'impresa e, dall'altra, ha stabilito all'art. 6, n. 1, punto 16, in combinato disposto con gli artt. 6, n. 2, e 12, n. 3, dell'UStG 1994 che l'utilizzo di parti di un edificio a fini abitativi privati configura un'«operazione esente» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), primo comma, della sesta direttiva, escludendo le detrazioni.

93 Pertanto, si deve ritenere che, anche se non si può escludere che esse assicurino risultati sostanzialmente identici, la vecchia e la nuova normativa si basano su una logica diversa e istituiscono procedure differenti, così che la nuova normativa non può essere assimilata alla normativa esistente alla data dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

94 A tal riguardo, come osserva l'avvocato generale al paragrafo 77 delle sue conclusioni, è irrilevante la questione se il legislatore nazionale abbia proceduto alla modifica della vecchia normativa nazionale anteriore basandosi su un'interpretazione esatta o erronea di diritto comunitario.

95 Infine, quanto alla questione se la modifica dell'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994 da parte dell'AbgÄG 1997 pregiudichi anche l'applicabilità dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva all'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG 1994, che non ha subito modifiche normative, si deve ritenere che la risposta dipenda dal carattere interdipendente o autonomo delle dette disposizioni nazionali.

96 Invero, se non si può applicare il punto 2, lett. a), dell'art. 12, n. 2, dell'UStG 1994 indipendentemente dal punto 1 del n. 1 di questo stesso art. 12, n. 2, un'incompatibilità del detto punto 1 pregiudicherà conseguentemente anche il detto punto 2, lett. a). Tuttavia, se si tratta di una disposizione che può venire applicata autonomamente, che esiste alla data di entrata in vigore della sesta direttiva e che da quel momento non è stata più modificata, allora la deroga prevista all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva si applica a tale disposizione.

97 Spetta al giudice nazionale determinare la portata delle disposizioni nazionali di cui è causa.

98 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la terza e la quarta questione dichiarando che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la deroga da esso prevista non si applica ad una disposizione nazionale la quale modifica una normativa esistente alla data di entrata in vigore di tale direttiva, si basa su una logica differente da quella della normativa anteriore e istituisce nuove procedure. A tal riguardo, è irrilevante la questione se il legislatore nazionale abbia proceduto alla modifica della normativa nazionale anteriore basandosi su un'interpretazione esatta o erronea del diritto comunitario. La questione se una siffatta modifica di una disposizione nazionale pregiudichi, alla luce dell'applicabilità dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, anche un'altra disposizione nazionale dipende dal carattere interdipendente o autonomo delle dette disposizioni nazionali, cosa che spetta al giudice nazionale stabilire.

Sulle spese

99 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) Gli artt. 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE, 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, non pregiudicano il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento in quanto tali disposizioni possono conferire ai soggetti passivi, tramite il meccanismo del diritto alla detrazione integrale ed immediata dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte per la costruzione di un immobile ad uso misto e la successiva tassazione scaglionata di tale imposta sull'utilizzo privato del detto immobile,

un vantaggio in termini di tesoreria rispetto a coloro che non siano soggetti passivi e ai soggetti passivi che utilizzino il loro immobile solo a fini abitativi privati.

2) L'art. 87, n. 1, CE deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad un provvedimento nazionale che attui l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388 e che preveda che il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte sia limitato ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta, esclusi quelli che effettuino solo operazioni esenti, nei limiti in cui tale provvedimento nazionale può conferire un vantaggio in termini di tesoreria ai soli soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta.

3) L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che la deroga da esso prevista non si applica ad una disposizione nazionale la quale modifica una normativa esistente alla data di entrata in vigore di tale direttiva, si basa su una logica differente da quella della normativa anteriore e istituisce nuove procedure. A tal riguardo, è irrilevante la questione se il legislatore nazionale abbia proceduto alla modifica della normativa nazionale anteriore basandosi su un'interpretazione esatta o erranea del diritto comunitario. La questione se una siffatta modifica di una disposizione nazionale pregiudichi, alla luce dell'applicabilità dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, anche un'altra disposizione nazionale dipende dal carattere interdipendente o autonomo delle dette disposizioni nazionali, cosa che spetta al giudice nazionale stabilire.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.