

|

62000C0269

Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 16 maggio 2002. - Wolfgang Seeling contro Finanzamt Starnberg. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania. - Sesta direttiva IVA - Artt.6, n.2, primo comma, lett.a), e 13, parteB, lett.b) - Utilizzo per l'uso privato del soggetto passivo di un alloggio in un edificio destinato interamente all'impresa - Mancata equiparazione di un tale utilizzo all'affitto e alla locazione di beni immobili. - Causa C-269/00.

raccolta della giurisprudenza 2003 pagina I-04101

Conclusioni dell avvocato generale

1. Nella presente causa, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), Germania, ha chiesto alla Corte se uno Stato membro può considerare esente da imposta, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva IVA, l'uso per scopi residenziali privati di un'abitazione facente parte di un edificio aziendale destinato complessivamente all'impresa, con il risultato che la deduzione dell'IVA che sorge in relazione alla costruzione dei locali è in tale misura preclusa.

Disposizioni rilevanti della sesta direttiva

2. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

«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».

3. L'art. 6, n. 2, lett. a), equipara a prestazioni di servizi 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'imposta sul valore aggiunto».

4. A norma dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), 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».

5. L'art. 13, parte B, stabilisce una serie di esenzioni obbligatorie dall'IVA. Ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), sono esenti, se vengono rispettate determinate eccezioni, non rilevanti nella presente causa:

«l'affitto e la locazione di beni immobili (...)».

6. L'art. 13, parte C, così dispone:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) affitto e locazione di beni immobili;

b) operazioni di cui al punto B, lettere d), g) e h).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

7. L'art. 17, riguarda il diritto del soggetto passivo a dedurre dall'IVA fatturata al cliente, pagabile sulle sue operazioni soggette ad imposta, l'IVA a monte pagata sui beni ed i servizi utilizzati per compiere tali operazioni. Il meccanismo di deduzione assicura che alla fine non siano i commercianti ad essere gravati dall'imposta che essi riscuotono aggiungendola al prezzo di vendita dei loro prodotti: l'IVA va, in definitiva, a carico solo del consumatore finale che, non essendo un soggetto passivo, non ha alcun diritto alla deduzione.

8. L'art. 17, n. 2, così dispone:

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

a) l'imposta sul valore aggiunto 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».

9. Tuttavia, talvolta può essere necessaria una rettifica della deduzione iniziale. L'art. 20, n. 2, e n. 3, stabilisce delle regole per la rettifica rispetto ai beni d'investimento, quando il grado di utilizzo di tali beni ai fini di operazioni imponibili varia nel tempo:

«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 vent'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 (...).

Disposizioni rilevanti della normativa nazionale

10. Il paragrafo 1 dell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari) 1993, quale vigente nel 1995, anno a cui si riferisce la controversia (in prosieguo: la «legge») è intitolato «Operazioni imponibili» ed elenca le operazioni che sono soggette ad IVA. Il paragrafo 1, n. 2, lett. b), include in tale elenco «l'uso privato», la cui definizione, data da detta disposizione, include casi in cui un imprenditore effettua nell'ambito della sua impresa prestazioni diverse dalla

cessione di beni per scopi estranei all'impresa.

11. Il paragrafo 4 della legge è intitolato «Forniture di beni e servizi esenti ed uso privato». Il paragrafo 4, n. 12, lett. a), include fra le operazioni esenti la locazione o l'affitto di beni immobili.

12. Il paragrafo 9, n. 1, della legge stabilisce che il soggetto passivo può considerare imponibile una transazione esente ai sensi del paragrafo 4, n. 12, qualora si tratti di una fornitura ad un altro commerciante per la sua attività. Il paragrafo 9, n. 2, stabilisce che si può rinunciare in questo modo all'esenzione nel caso di affitto o locazione di beni immobili solo se il conduttore usa od intende usare il bene immobile esclusivamente per operazioni che non precludono la deduzione dell'imposta a monte.

13. Secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, l'uso privato di beni immobili destinati all'impresa è esente ai sensi del paragrafo 4, n. 12, lett. a), della legge. Non è consentita la rinuncia all'esenzione fiscale di cui al paragrafo 9 della legge, dato che tale disposizione implica una cessione ad un altro imprenditore per la sua impresa.

14. Il paragrafo 15, n. 2, della legge esclude la deduzione dell'IVA versata per le prestazioni di cui l'imprenditore si avvale per eseguire operazioni esenti da imposta.

15. La presente causa non è la prima occasione nella quale sono giunte dinanzi alla Corte le norme tedesche sul trattamento IVA dell'uso privato di beni aziendali. Ho già illustrato il sistema e gli effetti di tali regole nelle mie conclusioni nella causa Armbrecht, che possono essere utilmente richiamate in questa sede:

«(...) il principio che è alla base delle norme tedesche di recepimento è quello secondo cui per garantire la neutralità fiscale fra i soggetti passivi e i privati occorre che il soggetto passivo che utilizza beni o servizi per fini privati sia posto, ai fini dell'IVA, nella stessa situazione di uno dei suoi clienti. Di conseguenza, le norme tedesche impongono al soggetto passivo di destinare all'impresa beni acquistati in parte per l'impresa e in parte per i suoi bisogni privati. Si considera che il soggetto passivo ha diritto di detrarre tutta l'imposta sui beni ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva, ma deve successivamente versare, in forza dell'art. 6, n. 2, lett. a), un'imposta annuale per il suo uso privato di detti beni, imposta calcolata in base al deprezzamento dei beni.

(...)

Secondo la logica delle disposizioni tedesche l'uso privato di un bene immobile è equiparato ad una locazione di abitazione esente da parte dell'impresa. In altri termini, si ritiene che l'uso privato costituisca una prestazione effettuata dal soggetto passivo in forza dell'art. 6, n. 2, lett. a), ma è esente in base all'art. 13 B, lett. b). Ciò comporta che, contrariamente alla situazione relativa ad altri beni, un soggetto passivo non può detrarre, all'atto dell'acquisto di un bene immobile, l'IVA relativa alla parte del bene usata per fini privati, poiché essa può essere riferita ad una prestazione esente. Tuttavia, egli non è neanche tenuto a pagare un'imposta per uso privato in forza dell'art. 6, n. 2, lett. a)».

Causa principale e questione pregiudiziale

16. Il sig. Seeling è proprietario di un'azienda per la cura degli alberi e per il giardinaggio, soggetta alla tassazione ordinaria. Nel 1995 costruiva un edificio che destinava (globalmente) alla sua impresa. Sin dal completamento di tale edificio, il ricorrente lo utilizzava in parte ai fini della sua impresa e in parte per i propri usi abitativi.

17. Nella sua dichiarazione relativa all'imposta sulla cifra d'affari per il 1995, il sig. Seeling chiedeva la deduzione di somme attribuibili all'intero edificio. Quanto all'uso privato dell'edificio dichiarava un uso proprio soggetto ad imposta. Tuttavia, il Finanzamt, considerava l'uso privato

dell'edificio come un uso proprio esente da imposta, e negava la relativa deduzione.

18. Il Finanzgericht (Sezione tributaria del Tribunale) aderiva al punto di vista del Finanzamt e respingeva il ricorso del sig. Seeling.

19. Il sig. Seeling impugnava la decisione dinanzi al Bundesfinanzhof, sostenendo che, in conformità al diritto comunitario, l'uso privato dell'abitazione è imponibile e, che pertanto, non è esclusa la deduzione degli importi relativi alla parte dell'edificio usata a fini abitativi.

20. Nella sua ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof afferma che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva ha lo scopo di garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale, evitando che non siano tassati beni aziendali usati a fini privati: v. cause Kühne, Mohsche e Fillibeck.

21. Tuttavia, il giudice nazionale aggiunge che è controversa la portata di detto trattamento equivalente e che, in particolare, si discute se l'uso (parziale) di beni destinati all'impresa per uso privato del soggetto passivo possa essere considerato un «affitto o locazione di beni immobili» esente da imposta ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva.

22. Il Bundesfinanzhof conclude affermando che la questione non è stata ancora del tutto chiarita neanche dalla sentenza pronunciata dalla Corte di giustizia nella causa Armbrecht, e rileva che nelle mie conclusioni in tale causa ho osservato che le disposizioni tedesche che equiparano ad un conduttore di una locazione esente, un soggetto passivo che occupa per uso privato un immobile appartenente all'impresa si basano su un'interpretazione della nozione di neutralità fiscale che contrasta con la giurisprudenza della Corte di giustizia. Tuttavia, tali osservazioni non sono state accolte dalla Corte di giustizia nella sua pronuncia.

23. Di conseguenza, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se uno Stato membro possa considerare esente da imposizione fiscale (ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388/CEE, senza contemplare però la facoltà di rinunciare all'esenzione fiscale stessa) l'uso a fini abitativi privati di un'abitazione facente parte di un edificio aziendale destinato complessivamente all'impresa, equiparato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva 77/388/CEE, con la conseguenza che è esclusa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in occasione della costruzione dell'edificio, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva».

24. Hanno presentato osservazioni scritte ed erano rappresentati in udienza il sig. Seeling, il governo tedesco e la Commissione.

Analisi

25. Il sig. Seeling e la Commissione ritengono, contrariamente a quanto sostenuto dal governo tedesco, che sia necessario risolvere negativamente la questione pregiudiziale. Condivido tale posizione.

26. Si deve partire dal principio, ben saldo nella giurisprudenza della Corte, in base al quale un soggetto passivo può scegliere, ai fini dell'applicazione della direttiva, di inserire o meno nella sua impresa quella parte di un bene che è destinata al suo uso privato. Quando un soggetto passivo ha scelto di assegnare al patrimonio aziendale beni utilizzati in parte per lo svolgimento di operazioni professionali ed in parte per scopi privati, l'IVA su tali beni è, in linea di massima, totalmente deducibile. È chiaro che con l'espressione «in linea di massima» la Corte ha semplicemente inteso dire «in mancanza di ogni deroga rilevante nella sesta direttiva»: a tale condizione, la Corte ha sottolineato la natura assoluta del «diritto a deduzione» anche allorché l'uso

dei beni per le esigenze delle attività economiche è molto limitato .

27. Nel caso in cui un soggetto passivo abbia esercitato tale opzione e l'IVA sia stata completamente dedotta, l'art. 6, n. 2, lett. a), che, ricordiamo, considera l'uso privato di tali beni alla stregua della fornitura di servizi, ha lo scopo di garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale, evitando che l'uso di un bene aziendale a fini privati sfugga alla tassazione; tale disposizione richiede, di conseguenza, la tassazione dell'uso privato di tali beni quando l'imposta pagata per il loro acquisto era deducibile .

28. A prima vista, può sembrare strano che un bene usato in parte per fini privati possa essere trattato come interamente destinato all'impresa. Tuttavia, in alcune circostanze tale soluzione può favorire la neutralità dell'imposta consentendo di tener conto in modo adeguato di modifiche della misura di uso privato del bene apportate da un soggetto passivo durante il periodo in cui tale bene è economicamente utile o di modifiche di detta misura avvenute tra un venditore soggetto passivo e un acquirente soggetto passivo .

29. La giurisprudenza della Corte indica, di conseguenza, due metodi alternativi di trattare, ai fini dell'IVA, i beni utilizzati in parte per uso privato: il soggetto imponibile può o tenere in misura corrispondente i beni al di fuori del sistema complessivo dell'IVA o imputarli alla sua impresa, deducendo l'IVA a monte su tali beni e pagando l'imposta per l'uso ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a). Tuttavia, la normativa tedesca consente di utilizzare un terzo metodo qualora i beni in parola siano beni immobili: in tal caso essa equipara il servizio che si ritiene fornito ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), ad una locazione e lo considera esente in virtù dell'esenzione che sarebbe applicabile nel caso di un reale accordo di locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva. Sulla base del fatto che la locazione è esente, la deduzione dell'imposta a monte è preclusa.

30. Il governo tedesco difende tale approccio sostenendo che dal tenore letterale dell'art. 6, n. 2, lett. a), deriva che tutte le disposizioni della direttiva applicabili alle forniture di servizi si applicano, in via di principio, anche all'uso privato di beni dell'impresa. Nella presente causa, il trattamento dell'uso privato del bene immobile alla stregua di una fornitura di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva, implica che l'art. 13, parte B, lett. b), debba essere applicato per analogia. Secondo il governo tedesco, la mancanza di uso da parte di terzi non impedisce tale interpretazione: il fatto che l'art. 6, n. 2, lett. a), tratti l'uso privato come una fornitura di servizi dimostra che l'esistenza di un legame con un terzo non è cruciale.

31. Io condivido invece la tesi sostenuta dal sig. Seeling e dalla Commissione secondo cui l'art. 13, parte B, lett. b), non può costituire una base solida per tale interpretazione.

32. E' pacifico che le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario, cosicché la base imponibile ai fini dell'IVA viene determinata in maniera uniforme in applicazione di regole comunitarie . Inoltre, i termini con i quali sono state designate le esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'art. 2 della detta direttiva, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo . Sebbene l'obbligo di interpretare in maniera restrittiva tale disposizione non significhi che i termini utilizzati per specificare le esenzioni debbano essere letti in maniera talmente rigorosa o restrittiva da privare le esenzioni dell'effetto voluto , è chiaro che tali esenzioni non possono in nessun caso essere estese in via analogica, come sembrano richiedere gli argomenti del governo tedesco.

33. Soffermandoci sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva, in una serie di recenti pronunce la Corte ha fornito alcuni criteri guida relativi alla portata del concetto di «affitto e locazione». In primo luogo, la Corte ha affermato che nella nozione di «locazione di beni immobili» non possono essere inclusi contratti caratterizzati dalla mancata presa in considerazione, nel consenso delle parti, della durata del godimento del bene immobile, elemento essenziale del contratto di locazione . In secondo luogo, essa ha stabilito che la locazione di beni immobili ai fini

dell'art. 13, parte B, lett. b), consiste, in sostanza, nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone. Di conseguenza, l'esenzione disposta dall'art. 13, parte B, lett. b), non può, a mio parere, essere applicata ad una locazione fittizia effettuata dal soggetto passivo con sé stesso, ove per definizione non vi può essere un accordo reale sul canone di locazione o sulla durata (né, invero, su nessun altro elemento).

34. Inoltre, se il legislatore avesse voluto avallare una lettura congiunta dell'art. 6, n. 2, lett. a), e dell'art. 13, parte B, lett. b), ci si sarebbe potuti aspettare che l'art. 6, n. 2, lett. a), contenesse un riferimento esplicito all'art. 13, parte B, lett. b): l'effetto di una tale lettura è, in fin dei conti, quello di trasformare una cessione imponibile in una cessione esente.

35. Inoltre, l'approccio del governo tedesco porta ad un'interpretazione contraddittoria dell'art. 6, n. 2, lett. a). Tale disposizione dispone esplicitamente che le regole ivi stabilite riguardo all'uso privato di un bene devono essere applicate «qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto». La normativa tedesca che si ritiene recepisca l'art. 6, n. 2, lett. a), rifiuta tuttavia di permettere la deduzione dell'IVA su beni, qualora tali beni siano beni immobili.

36. Infine, come sottolinea la Commissione, la Corte ha stabilito che un privato può far valere dinanzi ai giudici nazionali contro uno Stato membro sia l'art. 6, n. 2, lett. a), sia l'art. 13, parte B, lett. b). Sarebbe forse sorprendente che due disposizioni, ciascuna delle quali è stata ritenuta sufficientemente chiara, precisa e non condizionata, tanto da produrre effetti diretti, fossero interpretate in modo tale da risultare dipendenti l'una dall'altra, sebbene manchi ogni indicazione esplicita od implicita in tal senso.

37. Dato che non condivido l'argomento del governo tedesco secondo cui l'art. 13, parte B, lett. b) si applica per analogia all'uso privato di beni immobili che fanno parte dei beni dell'impresa del soggetto passivo, non è necessario esaminare il suo argomento relativo alla rilevanza e all'effetto dell'art. 13, parte C, che permette agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili.

38. Di conseguenza, ritengo che le norme tedesche che disciplinano il trattamento ai fini dell'IVA dell'uso privato da parte di un soggetto passivo di un bene immobile integrato nel patrimonio dell'impresa siano contrarie al regime stabilito dalla sesta direttiva. Il sig. Seeling ha, quindi, il diritto di dedurre totalmente l'IVA a monte dovuta sull'intera costruzione, e dovrà pagare un'imposta annuale ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva.

39. Il governo tedesco sostiene, tuttavia, che tale approccio permetterebbe ad un soggetto passivo nella situazione del sig. Seeling di godere di un vantaggio sul flusso di cassa e di un vantaggio fiscale, che la normativa tedesca invece non gli accorderebbe.

40. In primo luogo, il soggetto passivo otterrebbe un vantaggio relativo al flusso di cassa consistente nel fatto che usufruirebbe del beneficio pieno della deduzione fin dall'inizio, mentre l'imposizione di cui all'art. 6, n. 2, lett. a), che, invero, ha lo scopo di compensare la deduzione, è ripartita sul periodo in cui il bene è adibito ad uso privato.

41. Tuttavia, a mio parere e come ha sostenuto in udienza il rappresentante del sig. Seeling, tale vantaggio è inerente alla struttura dell'art. 6, n.2, lett. a), e risulta che la Corte, che nelle numerose cause in cui si è occupata dell'art. 6, n.2, lett. a), non ha mai affermato che tale disposizione è invalida, lo consideri come una conseguenza accettabile del meccanismo dell'uso privato. Si sarebbe ugualmente potuto tener conto dell'uso privato di beni rettificando deduzioni iniziali già operate dal soggetto passivo. Tuttavia, risulta dalla relazione esplicativa alla proposta della Commissione per la sesta direttiva che è stato riconosciuto che lo stesso scopo si sarebbe potuto conseguire con altri mezzi (in particolare, con la rettifica delle deduzioni già operate), ma che si è

scelto di equiparare tali operazioni a cessioni imponibili «per ragioni di neutralità e di semplicità» . Quindi, l'onere della tassa a valle ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), è stato specificamente scelto come alternativa alla restrizione del diritto di dedurre la tassa a monte .

42. In secondo luogo, il governo tedesco sostiene che un soggetto passivo nella situazione del sig. Seeling beneficerebbe di un vantaggio fiscale se vendesse la costruzione più di dieci anni dopo il suo acquisto e la deduzione totale dell'imposta a monte. Un'analisi di tale argomento richiede un breve chiarimento del meccanismo utilizzato nella sesta direttiva per la rettifica delle deduzioni.

43. L'art. 20 della direttiva dispone la rettifica successiva della deduzione iniziale operata per l'acquisto di beni di investimento al fine di tenere in considerazione le successive modifiche dell'uso. Ai sensi dell'art. 20, n. 2, la rettifica deve essere ripartita su un periodo di cinque anni; tale periodo può essere esteso a vent'anni (originariamente dieci anni) nel caso di beni immobili. L'art. 20, n. 3, riguarda il caso in cui i beni d'investimento vengano ceduti durante il periodo di rettifica: se il soggetto passivo cede i beni nel corso di tale periodo, si considera che l'uso di tali beni per il restante periodo sia interamente soggetto ad imposta oppure costituisca un uso per l'attività d'impresa e come tale sia esente (a seconda del fatto che la cessione sia imponibile od esente). Risulta che la Germania abbia esteso il periodo di cinque anni menzionato dall'art. 20, n. 2, a dieci anni nel caso di beni immobili, in base all'opzione originale.

44. Il governo tedesco rileva che, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), la base imponibile per le operazioni di cui all'art. 6, n. 2, è costituita dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione di servizi. Nel caso in cui il servizio consista nell'uso privato di un bene immobile, tali spese saranno costituite principalmente dal deprezzamento del bene o di quella parte del bene adibita ad uso privato. E' poco probabile che entro i dieci anni dall'acquisto il bene immobile perda completamente il proprio valore o, dunque, che l'imposta a monte dedotta venga completamente estinta dalle imposte annuali versate. Di conseguenza, qualora il soggetto passivo ceda il bene immobile dopo il periodo dei dieci anni senza che vi sia alcuna IVA esigibile su tale operazione , avrà beneficiato della deduzione totale dell'imposta a monte senza nessuna ulteriore possibilità di rettificare tale deduzione. Tale risultato sarebbe, secondo il governo tedesco, in contrasto con il principio della neutralità fiscale.

45. Anche se tali preoccupazioni possono in qualche modo essere giustificate, allo stato attuale possono essere alleviate, almeno parzialmente, scegliendo di permettere la rettifica in un periodo di vent'anni. Inoltre, il sig. Seeling sottolinea un'ulteriore anomalia derivante dalla normativa tedesca sull'uso privato di beni immobili. Nel caso in cui vi sia stata una deduzione totale della tassa a monte imputabile ad un bene immobile facente parte del patrimonio d'impresa ed utilizzato nei dieci anni successivi all'acquisto esclusivamente ai fini dell'attività d'impresa, tale deduzione non è accompagnata da nessun meccanismo di rettifica, finalizzato a tener conto dell'uso privato successivo del bene, se tale uso privato inizia dieci anni dopo l'acquisto del bene. Anche se, come nella presente causa, l'uso privato cominciasse con l'acquisto del bene, non vi sarebbe alcuna possibilità di effettuare delle rettifiche per quella parte di imposta a monte la cui deduzione era permessa al fine di tenere in considerazione le modifiche nella proporzione dell'uso privato e dell'uso imputabile all'attività d'impresa al termine del periodo di dieci anni. La neutralità fiscale può essere raggiunta solo se la deduzione totale è permessa fin dall'inizio, poiché in tale caso l'uso privato è tassato attraverso la sua durata ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a).

Conclusione

46. Di conseguenza, ritengo che si debba risolvere la questione sottoposta dal Bundesfinanzhof come segue:

«Uno Stato membro non può considerare non imponibile in applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), 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, l'uso privato di un'abitazione in un complesso aziendale che, nel suo insieme, forma parte del patrimonio dell'impresa».