

Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JACOBS

presentate il 18 novembre 2004(1)

Causa C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

contro

Staatssecretaris van Financiën

« »

1. Nella presente causa lo Hoge Raad dei Paesi Bassi chiede chiarimenti alla Corte in merito all'interpretazione della sesta direttiva IVA (2) (in prosieguo, «la direttiva»), in particolare, per quanto riguarda la sua applicazione agli enti pubblici.

2. Nel procedimento principale un'autorità olandese di controllo delle acque pubbliche ha fatto costruire, nella sua veste di pubblica autorità, un impianto di depurazione dei liquami da fogna. In seguito, essa ha ceduto l'impianto ad un terzo con il quale ha, nel contempo, stipulato un contratto di locazione del medesimo. Successivamente, ha chiesto la deduzione mediante rettifica dell'imposta sul valore aggiunto, versata all'atto della costruzione dell'impianto in quanto, in relazione alla sua cessione, avrebbe agito quale soggetto passivo.

3. Il giudice del rinvio chiede pertanto se, in base all'art. 20 della direttiva, un ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica dell'IVA, versata in relazione all'acquisto di un bene d'investimento, di cui si sia servito per attività compiute in quanto pubblica autorità, allorché in un secondo tempo ceda detto bene come soggetto passivo.

4. Detto giudice chiede altresì se un ente di diritto pubblico abbia, al pari di un soggetto passivo persona fisica, il diritto di escludere completamente dal suo patrimonio aziendale un bene d'investimento, impiegato in parte per attività compiute in quanto soggetto passivo ed in parte per attività compiute in quanto pubblica autorità.

Ambito normativo

5. A norma dell'art. 2, n. 1 della sesta direttiva, l'IVA si applica «alle cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso (...) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». Ai sensi dell'art. 4, n. 1, si considera «soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente ed in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2».

6. Ai sensi del primo comma dell'art. 4, n. 5, «gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni». Il secondo comma dell'art. 4, n. 5, stabilisce che, «se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere

considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. L'ultimo capoverso dell'art. 4, n. 5, sancisce inoltre che «gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

7. L'art. 13 disciplina le esenzioni dal sistema dell'IVA. In base all'art. 13B, lett. b), la locazione o l'affitto di beni immobili sono, con talune eccezioni, di regola, esenti dall'IVA, al pari, in base all'art. 13B, lett. g, della cessione di fabbricati o di frazioni di essi, nonché del suolo ad essi attiguo. L'art. 13C, tuttavia, permette agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione in relazione a tali attività.

8. Gli artt. 17-20 della direttiva disciplinano le deduzioni. L'art. 17, n. 1 recita che «il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile». Ai sensi dell'art. 17, n. 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 (...) 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. La rettifica delle deduzioni forma oggetto dell'art. 20 il quale, per quanto rileva nella fattispecie, dispone 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; (...)

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 .

(...)

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 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».

10. La normativa olandese estende ai soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di cui all'art. 13C. Essa specifica inoltre che gli enti di diritto pubblico vanno equiparati ai soggetti passivi in ordine alla cessione di beni immobili nonché del trasferimento o della costituzione di diritti su detti beni.

Fatti e causa nazionale

11. La Waterschap Zeeuws Vlaanderen (in prosieguo: la «WZV») opera come autorità di controllo delle acque pubbliche in una parte dei Paesi Bassi. In forza della normativa nazionale applicabile, si tratta di un ente di diritto pubblico. Nella sua veste di pubblica autorità, essa ha provveduto alla costruzione di un impianto di depurazione dei liquami da fogna che è stato ultimato nel 1990.

12. La WZV ha successivamente stipulato con altre due autorità addette al controllo delle acque un accordo che le autorizza a far uso dell'impianto. I costi relativi alla ristrutturazione del medesimo sono state parzialmente sostenuti da queste ultime, al pari, a partire dal 1993, dei costi relativi all'uso dell'impianto da parte loro, che sono sostenuti periodicamente. Conformemente ad un accordo stipulato con l'Ispettore tributario, la WZV non ha fatturato l'IVA nel computo di detti costi, a condizione di non esercitare il suo diritto alla deduzione dell'IVA versata a monte.

13. Occorre qui mettere in evidenza che, pur non essendo stata chiarita la base dell'accordo

stipulato con l'Ispettore tributario, ogni difficoltà a tal riguardo non sembra poter incidere sui criteri da seguire nella presente causa.

14. Nel 1994 la WZV ha avviato la costituzione di una fondazione per la promozione dell'ambiente nel suo distretto, alla quale ha ceduto l'impianto. In pari data, la fondazione ha stipulato un accordo per la locazione dell'impianto alla WZV per un periodo di nove anni.

15. In via di principio, la cessione e la locazione sono entrambe operazioni esenti. Sia la WZV che la fondazione hanno tuttavia esercitato il diritto di optare per l'imposizione di cui disponevano, in virtù della legislazione olandese. Ne consegue che entrambe le operazioni divennero soggette al versamento dell'IVA.

16. La WZV ha successivamente chiesto il rimborso di quella parte dell'IVA addebitata in relazione alla costruzione iniziale dell'impianto, soggetta a rettifica a norma dell'art. 20 della direttiva. La richiesta di rimborso riguardava cinque decimi dell'importo globale, giacché erano trascorsi cinque anni del periodo decennale di rettifica. L'Ispettore tributario ha respinto la richiesta della WZV.

17. La WZV ha impugnato la decisione dell'Ispettore. La causa è ora pendente innanzi allo Hoge Raad su ricorso del Gerechtshof di Amsterdam (Corte Regionale d'Appello di Amsterdam).

18. Lo Hoge Raad accoglie il ricorso della WZV nella misura in cui la cessione dell'impianto alla fondazione venne considerata dall'Ispettore come operazione non imponibile. Dalla normativa olandese emerge con chiarezza che una pubblica autorità agisce in quanto soggetto passivo quando effettua una cessione di beni immobili – ed è, certamente, in tale qualità che la WZV ha optato per l'imposizione.

19. Sulla questione se la WZV avesse i requisiti per la rettifica di cui all'art. 20, n. 2, della direttiva, lo Hoge Raad richiama la pronuncia della Corte nella causa Lennartz (3). Esso considera che, se fosse applicabile tale pronuncia, la WZV non soddisferebbe detti requisiti, poiché in detta causa la Corte ha statuito che non è l'art. 20, bensì l'art. 17 a disciplinare l'origine e la portata di qualsiasi diritto a deduzione e che solo la veste, nella quale il soggetto opera al momento dell'acquisto, determina l'esistenza di un tale diritto.

20. Lo Hoge Raad non è invece certo se la sentenza pronunciata nella causa Lennartz, concernente una persona fisica agente sia in quanto privato che in veste di imprenditore, possa essere applicata ad un ente di diritto pubblico.

21. Lo Hoge Raad fa altresì rilevare che lo Gerechtshof ritenne impossibile la rettifica, poiché la WZV, quando ha convenuto con l'Ispettore di non far gravare l'IVA sui costi operativi imputabili alle altre due autorità addette al controllo delle acque che utilizzano l'impianto, aveva scelto di non ascrivere parte dell'impianto nel suo patrimonio aziendale. Secondo lo Hoge Raad, tale argomento solleva la questione circa l'applicabilità mutatis mutandis agli enti di diritto pubblico della giurisprudenza della Corte, concernente la facoltà spettante al soggetto passivo di scegliere di destinare i beni d'investimento al patrimonio privato o al patrimonio aziendale.

22. Lo Hoge Raad ha pertanto deciso di sospendere il giudizio pendente dinanzi ad esso e di deferire alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai sensi dell'art. 20 (in particolare nn. 2 e 3) della sesta direttiva, un organismo di diritto pubblico, relativamente ad un bene d'investimento da esso acquistato e ceduto ad un terzo dietro corrispettivo, per la quale cessione l'organismo deve essere considerato soggetto passivo, abbia diritto alla rettifica dell'IVA pagata al momento dell'acquisto, nei limiti in cui tale ente abbia utilizzato il detto bene nell'ambito di attività esercitate in quanto pubblica autorità, di cui all'art. 4, n. 5, della direttiva.

2) Se, in base alla sesta direttiva, un organismo di diritto pubblico abbia il diritto di escludere completamente dal patrimonio aziendale un bene d'investimento da esso in parte utilizzato per effettuare attività in quanto soggetto passivo e in parte per esercitare attività in quanto pubblica autorità, facoltà che la Corte di giustizia ha riconosciuto ai soggetti passivi persone fisiche».

Valutazione

23. In via preliminare, si rileva che talune osservazioni presentate alla Corte riguardano la questione se la WZV abbia fatto costruire l'impianto nella sua qualità di pubblica autorità. È

tuttavia evidente che tale valutazione debba spettare al giudice nazionale. Nessun quesito è stato sottoposto alla Corte in ordine ai criteri da adottare per detta valutazione. Il metodo corretto è tuttavia indicato in Lennartz (4) e dal primo quesito rivolto alla Corte si può dedurre che il giudice nazionale abbia concluso che la WZV abbia inizialmente fatto costruire l'impianto nella sua veste di pubblica autorità.

24. Un altro punto che non è stato sollevato, e che non può essere esaminato in modo corretto se non viene sottoposto pienamente alla Corte, riguarda il fatto se possano essere considerate compatibili con la sesta direttiva le norme interne aventi l'effetto che un ente di diritto pubblico non venga assimilato ad un soggetto passivo allorquando acquisti beni d'investimento, bensì allorquando compia atti di disposizione su di essi.

25. Per tale ragione delimito la mia analisi alle questioni giuridiche effettivamente sollevate nell'ordinanza di rinvio.

26. Quanto alla prima questione, vi è un generale consenso, tra le parti ed il giudice del rinvio, a che essa debba essere risolta in senso negativo qualora la pronuncia della Corte nella causa Lennartz (5) sia applicabile ad enti di diritto pubblico quando questi effettuano operazioni nell'ambito delle loro attività di pubblica autorità.

27. In effetti, nella causa Lennartz, si chiedeva alla Corte se le norme sulla rettifica dell'imposta versata a monte, contenute nell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, si applichino allorché il soggetto passivo acquisti inizialmente i beni a fini esclusivamente privati, ma se ne serve poi a fini professionali, in un dato momento durante il periodo di rettifica.

28. La Corte ha statuito che, poiché il diritto a deduzione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diventa esigibile, «solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a deduzione». Dall'art. 17, n. 2, risulta che nella misura in cui il soggetto passivo, che agisce come tale, usa i beni per le esigenze delle sue operazioni imponibili egli è autorizzato a dedurre l'IVA dovuta o versata per detti beni. Quando invece i beni non sono usati per le esigenze delle attività economiche del soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della direttiva, bensì vengono da questi adibiti ad uso privato, non può nascere alcun diritto a deduzione (6).

29. Sebbene in talune situazioni tale conclusione possa apparire alquanto severa nei suoi effetti e non del tutto coerente con il principio di neutralità dell'IVA, occorre riconoscere che essa si ricava dalla formulazione dell'art. 17, nn. 1 e 2, e che una soluzione in senso contrario causerebbe seri problemi in ordine alla certezza del diritto.

30. Quanto all'art. 20, n. 2, la Corte ha ritenuto che tale disposizione si limiti a fissare il metodo di calcolo delle rettifiche della deduzione iniziale. Essa non può quindi far nascere un diritto a deduzione né trasformare l'imposta versata da un soggetto passivo in relazione alle sue operazioni non imponibili in un'imposta deducibile ai sensi dell'art. 17 (7).

31. I Paesi Bassi e la Commissione sostengono che la soluzione offerta dalla Corte nella causa Lennartz sia applicabile in via analogica ad una situazione in cui l'acquisto iniziale sia stato effettuato non da un soggetto che acquista per uso privato, bensì da parte di un ente pubblico che acquista per le sue attività di pubblica autorità. In entrambi i casi, l'acquirente non è un soggetto passivo ai fini dell'operazione, con la conseguenza che non può nascere alcun diritto a deduzione.

32. La WZV argomenta, invece, che una pubblica autorità debba essere equiparata ad un soggetto passivo che fornisce un servizio esente piuttosto che ad un soggetto passivo che acquista beni per i propri fini privati.

33. A mio parere, i Paesi Bassi e la Commissione hanno ragione ad affermare che la pronuncia della Corte nella causa Lennartz si applichi anche laddove un acquisto iniziale sia stato effettuato da un ente di diritto pubblico per attività compiute in quanto pubblica autorità.

34. Come sostenuto dai Paesi Bassi e dalla Commissione, l'analogia corretta sembra essere quella tra un ente di diritto pubblico, che agisce quale pubblica autorità, ed un soggetto passivo che acquista beni per uso privato. A differenza di un soggetto passivo che effettua un'operazione esente, detti soggetti esulano entrambi completamente dalla sfera di applicazione dell'IVA. Un soggetto che acquista per fini privati non compie nessuna attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1 della direttiva. Analogamente, l'art. 4, n. 5, stabilisce con chiarezza che gli enti di diritto pubblico,

di norma, non sono da considerare soggetti passivi in relazione alle attività od operazioni che compiono in quanto pubblica autorità. Non essendo soggetti passivi, le loro operazioni, in quanto tali, non possono mai far sorgere un diritto a deduzione. Per contro, un soggetto passivo che effettua un'operazione esente rientra nella sfera di applicazione dell'IVA. Nessun diritto a deduzione sorge solo perché, solo fintantoché e solo nella misura in cui le operazioni siano esenti.

35. Tuttavia, come rilevato giustamente dalla Commissione, un'esclusione dalle norme sull'IVA come quella operata dall'art. 4, n. 5, si differenzia nella natura e negli effetti dalle esenzioni contenute nel Titolo X della direttiva (8). Invero, se così non fosse, verrebbe meno la ratio dell'ultimo capoverso dell'art. 4, n. 5, il quale autorizza gli Stati membri a fare rientrare talune attività esenti nell'ambito di applicazione di tale esclusione.

36. La WZV sostiene che se gli enti di diritto pubblico non potessero dedurre l'IVA in circostanze analoghe a quelle di cui alla prima questione, ne risulterebbe una distorsione della concorrenza. Detti enti sarebbero ingiustamente svantaggiati rispetto ai soggetti passivi che potrebbero dedurre l'IVA da assolvere per l'acquisto iniziale di un bene d'investimento. A tal proposito, la WZV invoca il secondo comma dell'art. 4, n. 5, il quale dispone che gli enti di diritto pubblico vanno considerati soggetti passivi anche quando agiscono quali pubbliche autorità se il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

37. Pur potendo comprendere tale argomento, esso tuttavia non mi convince.

38. È inerente all'esistenza delle eccezioni al sistema dell'IVA, il fatto che in una certa misura interferiscano con l'applicazione dei principi di neutralità e di parità di trattamento. La decisione di equiparare gli enti pubblici ai consumatori finali costituisce, a prescindere dai suoi meriti, parte integrante della direttiva. Nella presente situazione ed in casi analoghi, il trattamento dei soggetti passivi e dei soggetti esclusi dal sistema dell'IVA sarà inevitabilmente diverso.

39. Al momento dell'acquisto, una pubblica autorità che agisce in quanto tale è assoggettata ad un onere d'imposta di natura diversa da quello che grava sul soggetto passivo. Essa acquista i suoi beni ad un prezzo comprensivo dell'IVA, ma, a differenza di un soggetto passivo, non può dedurre l'IVA. Ne consegue che l'onere IVA, cui è soggetta, viene fissato all'atto dell'acquisto e non sarà modificato da alcuna successiva operazione a valle.

40. A mio parere, detta disparità di trattamento non può essere considerata da sola come origine di distorsioni di concorrenza di una certa importanza ai sensi del secondo comma dell'art. 4, n. 5, della direttiva. Se ciò fosse vero, quasi ogni operazione effettuata da un ente di diritto pubblico rientrerebbe nell'ambito di tale disposizione.

41. Il primo comma dell'art. 4, n. 5, mira a sottrarre le attività degli enti di diritto pubblico, che agiscono in quanto pubblica autorità, dall'ambito di applicazione dell'IVA, in via di principio, qualunque siano le conseguenze che ne discendano. Lo scopo del secondo comma dell'art. 4, n. 5, è di evitare ogni distorsione di concorrenza di una certa importanza, la quale deve essere, necessariamente, di natura eccezionale rispetto alle normali conseguenze provocate dall'esclusione se il secondo comma non è tale da prevalere del tutto sul primo. La disparità di trattamento nel caso di specie è una normale conseguenza dell'esclusione e non può dunque rientrare nella previsione del secondo comma.

42. Di conseguenza, un ente quale la WZV non deve essere assimilato ad un soggetto passivo in relazione all'acquisto di beni per l'esercizio delle sua attività di pubblica autorità. Esso non può pertanto godere del diritto a deduzione, e la questione relativa al diritto alla rettifica delle deduzioni, sollevata nel primo quesito del giudice di rinvio, non può porsi.

43. Inoltre, essendo, ai fini dell'IVA, lo status di ente pubblico determinato all'atto dell'acquisto, il successivo impiego dei beni acquistati non può alterare detto status. Alle luce della decisione del giudice del rinvio che la WZV abbia fatto costruire l'impianto nella sua veste di pubblica autorità, la seconda questione non deve pertanto essere presa in esame.

Conclusione

44. Per le ragioni sopra illustrate, ritengo che le questioni sottoposte alla Corte debbano essere quindi risolte nei seguenti termini:

Un ente di diritto pubblico che acquista un bene d'investimento e successivamente lo cede ad un

terzo dietro corrispettivo, e in tal modo agisce quale soggetto passivo, ha diritto a rettificare l'IVA pagata in relazione a detto acquisto a norma dell'art. 20 della direttiva del Consiglio 77/388/CEE solo nei limiti in cui abbia agito in quanto soggetto passivo all'atto iniziale d'acquisto del bene.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva 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) .

3 – Sentenza 11 luglio 1991, causa C?97/90, Lennartz, (Racc. pag. I?3795); v., in particolare, punti 8 e 11 della sentenza.

4 – V. punto 21 della sentenza.

5 – Cit. supra alla nota 3.

6 – Punti 8 e 9 della sentenza.

7 – Punto 12 della sentenza.

8 – V., per esempio, sentenza 25 giugno 1995, causa C?45/95, Commissione/Italia (Racc. pag. I?3605), punto 20 della sentenza e paragrafo 42 e segg. delle conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo.