

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ELEANOR SHARPSTON

presentate il 10 aprile 2014 (1)

Causa C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

[Domanda di pronuncia pregiudiziale dello Hoge Raad (Paesi Bassi)]

«IVA – Operazioni imponibili – Cessione effettuata a titolo oneroso – Prima occupazione, da parte di un'amministrazione comunale, di un edificio costruito per suo conto su un terreno di sua proprietà – Attività esercitate in quanto pubblica autorità e come soggetto passivo»

1. Un comune (che, a norma dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva IVA (2), non è considerato soggetto passivo per le attività od operazioni che esercita in quanto pubblica autorità) ha disposto la costruzione di un edificio da adibire a uffici su un terreno di sua proprietà. Ai lavori di costruzione è stata applicata l'IVA. L'edificio viene utilizzato principalmente per le sue attività svolte quale pubblica autorità, ma anche per attività economiche sia imponibili che esenti. Per ragioni che sembrano connesse all'istituzione di un fondo di compensazione IVA nazionale che può esentarlo dall'onere dell'imposta a monte, l'ente locale chiede che la sua prima occupazione dell'edificio sia assimilata a una cessione a se stesso imponibile (in prosieguo: l'«autofornitura»). L'amministrazione tributaria è di diverso parere. Lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi) intende sapere se siffatta assimilazione a un'autofornitura imponibile sia conforme alla sesta direttiva.

Contesto normativo

La sesta direttiva

2. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva, «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, sono soggette all'IVA».

3. L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della direttiva in parola definisce soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di quest'ultima. Siffatte attività economiche includono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, nonché «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

4. Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non devono essere considerati di norma 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. Tuttavia, essi devono essere

considerati soggetti passivi per siffatte attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Essi devono essere considerati soggetti passivi anche quando esercitano una delle attività (tutte di natura commerciale o economica) elencate nell'allegato D della sesta direttiva.

5. L'articolo 5, paragrafo 1, definisce cessione di un bene «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, gli Stati membri possono considerare come una cessione di tal genere la consegna di taluni lavori immobiliari. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 6, deve essere assimilato a una cessione a titolo oneroso anche «il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato (...) o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa», nel caso in cui l'IVA a monte sia stata del tutto o in parte detraibile.

6. L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), stabilisce che gli Stati membri possono assimilare a una cessione a titolo oneroso anche «l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nel quadro di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla [detrazione] completa dell'IVA».

7. L'articolo 6, paragrafo 1, definisce prestazione di servizi «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5». Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), tale nozione include «l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una [detrazione] totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto». L'articolo 6, paragrafo 3, consente agli Stati membri, in talune circostanze, di assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso l'esecuzione, da parte di un soggetto passivo, di un servizio, per i bisogni della sua impresa, qualora l'esecuzione di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA.

8. Le operazioni (fittizie) disciplinate dagli articoli 5, paragrafi 6 e 7, e 6, paragrafi 2 e 3, sono talvolta denominate «autoforniture».

9. Ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettere b) e c), la base imponibile deve essere costituita, per le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafi 6 e 7, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni e per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi.

10. Ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, il diritto a detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile. L'articolo 17, paragrafo 2, precisa che, nei limiti in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore, inter alia, l'IVA dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo [articolo 17, paragrafo 2, lettera a)] e l'IVA dovuta ai sensi degli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 6, paragrafo 3 [articolo 17, paragrafo 2, lettera c)].

11. Per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, l'articolo 17, paragrafo 5, stabilisce che «la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni» (norme dettagliate sono previste all'articolo 19). Detto prorata deve essere determinato per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo. L'articolo 20 stabilisce che le detrazioni siano eventualmente rettifiche, in particolare quando la detrazione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto o

quando sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni. Per quanto riguarda i beni di investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni. Per quanto riguarda i beni di investimento immobiliari, la durata del periodo può essere elevata sino a vent'anni.

Giurisprudenza in materia di autoforniture ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva

12. Nella sentenza *Gemeente Vlaardingen* (3), in cui un'amministrazione comunale aveva dato incarico ad un appaltatore esterno di trasformare alcuni campi sportivi di sua proprietà (i «materiali forniti»), sostituendo l'erba naturale con un rivestimento artificiale, la Corte ha dichiarato, in particolare:

«25 Il suddetto articolo 5, paragrafo 7, lettera a), [della sesta direttiva] riguardava situazioni in cui il meccanismo di detrazione previsto, in via generale, dalla sesta direttiva non poteva essere applicato. In caso di utilizzo di beni a fini di un'attività economica imponibile a valle, si impone una detrazione a monte dell'imposta che ha gravato su tali beni onde evitare una doppia imposizione. Qualora, invece, beni acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti, non può aversi detrazione a monte dell'imposta che ha gravato su tali beni (v., in particolare, sentenze del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, Racc. pag. I?3039, punto 24; del 12 febbraio 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C?515/07, Racc. pag. I?839, punto 28, e del 16 febbraio 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C?118/11, [...] punto 44). (...) [L']articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva riguardava in particolare tale ipotesi in cui viene esclusa la detrazione a valle di un importo IVA versato a monte, dal momento che l'attività economica esercitata a valle è esente da IVA.

26 In particolare, (...) [l']articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva] consentiva agli Stati membri di adeguare la propria normativa tributaria in modo tale che le imprese che non possono detrarre l'IVA versata al momento dell'acquisto dei beni aziendali, in quanto esercenti un'attività esente da IVA, non siano svantaggiate rispetto alle imprese concorrenti che esercitano la medesima attività mediante beni che hanno ottenuto senza versare l'IVA, producendoli in proprio o, più in generale, ottenendoli “nel quadro della [loro] impresa”. Affinché tali concorrenti fossero assoggettati alla stessa imposizione fiscale gravante sulle imprese che avevano acquistato i loro beni presso un terzo, l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva riconosceva la facoltà agli Stati membri di assimilare l'impiego, per esigenze di esercizio delle attività aziendali esenti da imposta, di beni ottenuti nel quadro dell'impresa ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, e 5, paragrafo 1, di tale direttiva e quindi di assoggettare all'IVA il suddetto impiego.

27 Affinché detta facoltà (...) possa essere esercitata in modo da eliminare concretamente qualsiasi disparità in materia di IVA tra i soggetti passivi che hanno acquistato i loro beni presso un altro soggetto passivo e quelli che li hanno ottenuti nel quadro della loro impresa, è necessario (...) che i termini “bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, (...) nel quadro di detta impresa” siano intesi nel senso che essi comprendono non solo i beni interamente prodotti, costruiti, estratti o lavorati in proprio dall'impresa considerata, ma anche quelli prodotti, costruiti, estratti o lavorati da un terzo con materiali messi a disposizione dalla suddetta impresa».

13. La Corte ha statuito che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, «l'impiego, da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente da IVA, di terreni di cui è proprietario e che ha fatto trasformare da un terzo può essere oggetto di un'imposizione a titolo di IVA che ha come base imponibile la somma del valore del terreno sottostante tali terreni e dei costi di trasformazione di questi ultimi, nei limiti in cui il soggetto passivo summenzionato non abbia

ancora pagato l'IVA inerente a tale valore e a tali costi, e a condizione che i terreni di cui trattasi non rientrino nell'esenzione di cui all'articolo 13, parte B, lettera h), della suddetta direttiva» (che riguarda «le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili»).

14. In precedenza, al punto 33 della sentenza *Uudenkaupungin kaupunki* (4), la Corte ha dichiarato, in relazione ad attività di un ente locale *non* escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, che «gli articoli 5, paragrafo 6, e 6, paragrafo 2, potrebbero essere applicati solo nel caso di una nuova destinazione del bene in questione ad un uso privato, ma non nel caso della nuova destinazione di tale bene ai fini di un'attività esente».

Giurisprudenza in materia di destinazione di beni ad uso misto

15. La giurisprudenza costante della Corte in materia di destinazione di beni ad uso misto, ripartiti tra il patrimonio dell'impresa e il patrimonio privato, viene sintetizzata più di recente nella sentenza *Van Laarhoven* (5):

«25 (...) in caso di utilizzo di un bene di investimento per fini sia professionali che privati, il soggetto passivo 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 (v. sentenze del 14 luglio 2005, *Charles e Charles?Tijmens*, C?434/03, Racc. pag. I?7037, punto 23 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 settembre 2006, *Wollny*, C?72/05, Racc. pag. I?8297, punto 21).

26 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 (v. sentenze citate *Charles e Charles?Tijmens*, punto 24, nonché *Wollny*, punto 22) [(6)].

27 Tuttavia, in un simile caso, il diritto di detrarre integralmente e immediatamente l'IVA versata al momento dell'acquisto comporta l'obbligo corrispondente di versare l'IVA sull'uso privato del bene dell'impresa (v. sentenze citate *Charles e Charles?Tijmens*, punto 30, nonché *Wollny*, punto 24). A tal fine, l'articolo 6, paragrafo 2, (...) lettera a), della sesta direttiva assimila l'uso a fini privati ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, di modo che il soggetto passivo deve, conformemente all'articolo 11, A, paragrafo 1, lettera c), della stessa direttiva, versare l'IVA sulle spese sostenute per tale utilizzo (v. sentenza dell'8 maggio 2003, *Seeling*, C8269/00, Racc. pag. I?4101, punti 42 e 43)».

16. Il vantaggio derivante al soggetto passivo da un tale modo di procedere è stato spiegato nei seguenti termini al paragrafo 74 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate nella causa che ha dato luogo alla sentenza *Charles e Charles?Tijmens*:

«(...) sebbene l'uso privato sia assoggettato ad imposta, al pari dell'uso da parte di qualsiasi altro consumatore privato, il soggetto passivo, in determinate circostanze, può trarre alcuni vantaggi fiscali dall'applicazione degli articoli 5, paragrafo 6, e 6, paragrafo 2, in quanto, tra l'altro:

- l'imposta può essere detratta immediatamente, mentre la riscossione viene deferita e scaglionata sul periodo dell'uso privato, il che può determinare un'agevolazione di tesoreria;
- l'IVA viene calcolata in base al costo dei beni o servizi utilizzati, che presumibilmente è inferiore al prezzo che avrebbe dovuto essere pagato acquistando i beni o servizi a titolo

personale presso un altro commerciante;

– nel caso dei beni d'investimento, compresi i beni immobili, il costo sostenuto dal soggetto passivo per fornire il "servizio" consistente nell'uso dei beni (e quindi l'imposta a valle) può risultare particolarmente modesto rispetto al costo di acquisto (e quindi rispetto all'imposta detraibile a monte), per cui l'uso privato sopporta di fatto un carico fiscale inferiore – un vantaggio che può aumentare con l'aumento della percentuale di uso privato».

17. Tuttavia, nella sentenza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (in prosieguo: la «sentenza VNLTO») (7), la Corte ha considerato, in sostanza, che i principi che regolano la scelta di destinare beni di investimento ripartendoli tra il patrimonio dell'impresa e il patrimonio privato (ossia, tra i beni impiegati come soggetto passivo e quelli impiegati come soggetto privato) non potevano essere applicati a una situazione in cui un soggetto passivo esercita sia attività economiche rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA sia attività non economiche non rientranti in tale ambito. Pertanto, gli articoli 6, paragrafo 2, lettera a), e 17, paragrafo 2, della sesta direttiva non erano applicabili all'uso di beni e servizi destinati all'impresa al fine di operazioni diverse dalle operazioni imponibili del soggetto passivo, in quanto l'IVA dovuta per l'acquisto di tali beni e servizi, e relativa a siffatte operazioni, non era detraibile.

18. A differenza della causa sfociata nella sentenza Charles e Charles/Tijmens, che verteva su «un bene immobile destinato al patrimonio dell'impresa prima di essere destinato, in parte, ad un uso privato, per definizione del tutto estraneo all'impresa del soggetto passivo», la causa sfociata nella sentenza VNLTO concerneva «operazioni diverse dalle operazioni imponibili della VNLTO, che consistono nel garantire la tutela degli interessi generali dei suoi soci e che non possono, per contro, essere considerate, nel caso di specie, estranee all'impresa, atteso che costituiscono l'oggetto sociale principale di tale associazione» (8).

Il diritto dei Paesi Bassi

19. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della Wet op de Omzetbelasting (Legge in materia di imposta sul fatturato; testo applicabile nel 2002), le cessioni di beni comprendono, in particolare:

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

(...)

h) l'impiego, per le esigenze della sua attività di impresa, di beni prodotti in proprio in casi in cui, se i beni fossero stati acquistati da un imprenditore, l'imposta gravante su tali beni non avrebbe dato diritto a detrazione, o non completamente; ai beni prodotti in proprio sono assimilati i beni prodotti su commissione mettendo a disposizione i materiali, incluso il terreno; dall'applicazione della presente lettera sono esclusi i terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...))» (9).

20. L'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), punto 1, della medesima legge prevede che siano esenti da IVA, da un lato, le cessioni di beni immobili e il trasferimento di diritti ai quali tali beni sono assoggettati, ad eccezione delle cessioni di edifici o di parti di edifici, unitamente al terreno sul quale essi sono costruiti, effettuate non oltre due anni dalla prima occupazione degli stessi e, dall'altro, le cessioni di terreni edificabili.

21. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera a), dell'Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (decreto di attuazione dell'imposta sul fatturato; testo applicabile nel 2002), le pubbliche autorità devono essere considerate soggetti passivi per le cessioni di beni immobili (10).

22. La Wet op het BTW-compensatiefonds (Legge sul fondo di compensazione IVA) è entrata in vigore il 1° gennaio 2003. L'articolo 2 istituisce un fondo di compensazione IVA all'interno del Ministero delle Finanze. Ai sensi dell'articolo 3, gli organismi di diritto pubblico sono legittimati a ricevere un contributo da tale fondo per finanziare l'imposta sul fatturato ad essi applicata per beni e servizi impiegati per fini estranei all'impresa. L'articolo 13, paragrafo 1, lettera a), esclude dal diritto al contributo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate prima dell'entrata in vigore della legge.

Fatti, procedimento e questione pregiudiziale

23. Il Gemeente 's-Hertogenbosch (Comune di 's-Hertogenbosch; in prosieguo: il «Gemeente») è un comune e, in quanto tale, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, non è considerato soggetto passivo per le attività od operazioni che esercita in quanto pubblica autorità. Tuttavia, esso esercita anche talune attività economiche e operazioni, sia imponibili che esenti.

24. In linea di principio, esso è quindi legittimato a detrarre l'imposta a monte su beni e servizi acquistati ai fini delle sue attività economiche imponibili, ma non su quelli acquistati ai fini delle sue attività esercitate quale pubblica autorità o delle sue attività economiche esenti.

25. Nel 2000 il Gemeente ha disposto la costruzione di un edificio da adibire a uffici su un terreno di sua proprietà (11). Nella sua dichiarazione IVA per il luglio 2002 (prima dell'istituzione del fondo di compensazione IVA) veniva indicata, per i lavori di costruzione, un'imposta a monte di EUR 287 999. La prima occupazione dell'edificio è avvenuta il 1° aprile 2003 (dopo l'istituzione del fondo).

26. L'utilizzo dell'edificio da parte del Gemeente è stato ripartito come segue: il 94% per attività esercitate in quanto pubblica autorità (che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA e che, quindi, non danno diritto a detrazione dell'imposta a monte), il 5% per attività economiche imponibili (soggette a IVA e che danno diritto a detrazione dell'imposta a monte) e l'1% per attività economiche esenti (soggette a IVA e che non danno diritto a detrazione dell'imposta a monte) (12).

27. Dalle osservazioni del Gemeente risulta che esso ha scelto inizialmente, in conformità alla giurisprudenza della Corte sulla destinazione di beni ad uso misto (13), di destinare l'edificio al suo patrimonio aziendale, con l'intento di beneficiare pienamente, durante i lavori di costruzione, della detrazione dell'IVA a monte. Tuttavia, esso ha successivamente concluso, in base alla citata sentenza VNLTO (14), che siffatta destinazione non era possibile nel suo caso, e non ha più seguito tale approccio.

28. Il Gemeente intende ancora detrarre l'intera imposta a monte di EUR 287 999 sui beni e servizi acquistati nel 2002, ma ora, essenzialmente, sulla base del fatto che la sua prima occupazione dell'edificio, nel 2003, ha costituito un'autofornitura imponibile, conformemente all'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet op de Omzetbelasting e all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva; pertanto, esso afferma che i beni e i servizi acquistati a monte nel 2002 erano destinati all'effettuazione di un'operazione imponibile a valle e hanno dato immediatamente diritto a una detrazione integrale.

29. L'amministrazione tributaria non concorda con tale analisi. Essa ritiene che possa essere

detratto soltanto il 6% dell'imposta a monte applicata nel 2002, corrispondente alla percentuale di attività del Gemeente rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA.

30. Lo Hoge Raad, investito della controversia in sede di impugnazione, ipotizza quattro possibili interpretazioni della sesta direttiva (15), ma si interroga su quale fra esse sia quella corretta. Esso chiede pertanto alla Corte:

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

Le varie tesi

31. Oltre all'analisi dello Hoge Raad, come esposta nella decisione di rinvio, sono state presentate osservazioni scritte dal Gemeente, dai governi ellenico e dei Paesi Bassi nonché dalla Commissione, che hanno tutti presentato osservazioni orali all'udienza del 22 gennaio 2014.

32. In sostanza, sono stati proposti alla Corte due criteri generali.

33. Il primo (che denominerò «il criterio dell'autofornitura», e che comprende tre dei possibili criteri proposti dallo Hoge Raad) presuppone che la fattispecie oggetto del procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva. Tale presunzione è condivisa dai governi ellenico e dei Paesi Bassi, e costituisce altresì il fondamento delle tesi attualmente sostenute dal Gemeente.

34. Il secondo criterio (che denominerò «il criterio della destinazione») implica che, nel 2002, il Gemeente abbia ripartito la destinazione dell'edificio tra il suo patrimonio d'impresa e il suo patrimonio privato, determinando quindi la successiva posizione ai fini IVA, e che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), non trovi applicazione. Tale criterio è fortemente caldeggiato dalla Commissione e sembra essere stato quello originariamente adottato dal Gemeente. Può non essere, tuttavia, del tutto indipendente dal criterio dell'autofornitura; in taluni casi i due criteri potrebbero essere combinati (v. infra, paragrafo 39).

35. Secondo il *criterio dell'autofornitura*, il Gemeente deve essere considerato come se, nel 2002, avesse «prodotto» esso stesso l'edificio (in quanto ha fornito il terreno e la facciata originale dell'edificio definitivo, acquistando dall'esterno il resto dei beni e dei servizi), e come se lo avesse poi «ceduto» a se stesso all'atto della sua prima occupazione nel 2003, come previsto all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.

36. Nella prima variante di tale criterio, proposta dallo Hoge Raad, il 6% dell'IVA applicata alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi risalenti al 2002 dovrebbe essere detraibile, costituendo la misura in cui l'edificio è stato utilizzato, in sostanza, per un'attività di impresa. L'autofornitura del 2003 non dovrebbe essere quindi presa in considerazione ai fini dell'imposizione e della detrazione dell'IVA, in quanto riguardava soltanto la medesima (trascurabile) percentuale dell'uso dell'edificio per un'attività di impresa. Tale variante non è propugnata in alcuna delle osservazioni presentate alla Corte.

37. Nella seconda delle tre varianti dello Hoge Raad l'IVA sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi risalenti al 2002 dovrebbe essere integralmente detraibile, a motivo di un loro uso ai fini di un'operazione imponibile a valle, ossia l'autofornitura del 2003, alla quale l'IVA dovrebbe essere, del pari, interamente applicabile. Pertanto, il 5% dell'IVA sull'autofornitura

(corrispondente al 5% di attività economica imponibile) dovrebbe essere detraibile e il 95% (corrispondente al 94% di attività esercitata in quanto pubblica autorità più l'1% di attività economica esente) non detraibile. Ciò corrisponde alla posizione attualmente adottata dal Gemeente. Anche la Commissione la ammette come un'analisi possibile, ma non la propugna. Tuttavia, secondo la Commissione, se tale variante del criterio dell'autofornitura risultasse corretta, occorrerebbe combinarla con il criterio della destinazione, assimilando il successivo utilizzo dell'edificio, da parte del Gemeente, ai fini delle sue attività quale pubblica autorità all'utilizzo per fini estranei a quelli dell'«impresa» del Gemeente ai fini della sesta direttiva e quindi a una prestazione imponibile di servizi effettuata a titolo oneroso conformemente all'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della medesima direttiva.

38. In base alla terza variante dello Hoge Raad, l'autofornitura del 2003 dovrebbe essere considerata come un'operazione imponibile solo nei limiti della percentuale di utilizzo dell'edificio per un'attività di impresa, ossia il 6%; pertanto, l'imposta a monte sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi risalenti al 2002 dovrebbe essere detraibile soltanto in pari percentuale. Tale variante corrisponde, in linea di massima, alle tesi sostenute dai governi ellenico e dei Paesi Bassi.

39. Secondo il *criterio della destinazione*, il Gemeente deve essere considerato come se nel 2002 avesse acquistato all'esterno i beni e i servizi e come se li avesse destinati (insieme all'edificio in cui sono incorporati) al suo patrimonio d'impresa, consentendo una detrazione integrale dell'IVA a monte. Avendo poi utilizzato l'edificio sino al 94% per fini rispetto ai quali esso non ha agito come un soggetto imponibile e quindi come consumatore finale, il Gemeente dovrebbe applicare a se stesso l'IVA non detraibile sul costo della messa a disposizione dell'edificio a tali fini, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva. Riguardo al restante 6% della detrazione originaria, dovrebbe sussistere una ripartizione tra l'1% di uso per operazioni economiche esenti e il 5% di uso per operazioni imponibili. La Commissione considera, in subordine, che tale criterio debba essere applicato in seguito all'autofornitura del 2003, conformemente all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), qualora sia constatato che ha avuto luogo un'operazione di tal genere (v. supra, paragrafo 37).

40. Il criterio della destinazione non è previsto in quanto tale dallo Hoge Raad, il quale ritiene tuttavia possibile che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva non sia affatto applicabile in quanto non è previsto alcun meccanismo di detrazione per pubbliche amministrazioni riconducibile a tale articolo; se così fosse, sarebbe certamente ipotizzabile il criterio della destinazione. Tale criterio costituisce tuttavia l'interpretazione privilegiata dalla Commissione e corrisponde, a quanto pare, al principale argomento originario del Gemeente. La difficoltà – sottolineata, in particolare, dal governo dei Paesi Bassi, ma riconosciuta anche dal Gemeente – è di stabilire se, in seguito alla sentenza nella causa VNLTO, sia possibile applicare la giurisprudenza della Corte relativa alla ripartizione tra il patrimonio dell'impresa e il patrimonio privato in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale. La Commissione ritiene che siffatta difficoltà non sussista (16).

Valutazione

Rilevanza del fondo di compensazione IVA

41. Dalle osservazioni formulate nella fattispecie risulta che le ragioni addotte dal Gemeente per propugnare l'interpretazione che il medesimo propone in questa sede sono connesse all'istituzione, risalente al 1° gennaio 2003, del fondo di compensazione IVA. Per un onere IVA non detraibile, sostenuto nel 2003, si poteva beneficiare di una prestazione da parte di tale fondo, mentre non era questo il caso per analoghi oneri sostenuti nel 2002. Sembra quindi che sia interesse del Gemeente che l'IVA applicata sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi del

2002 sia integralmente detraibile e che l'IVA non detraibile sia applicata solo nel 2003.

42. Dagli elementi contenuti nel fascicolo, tuttavia, non risultava chiaramente, in un primo momento, sino a che punto l'esistenza del fondo di compensazione IVA potesse rilevare ai fini dell'analisi della questione pregiudiziale. Sembrava possibile che la prestazione versata da tale fondo fosse di ammontare equivalente a quello della detrazione, determinando quindi una distorsione nel funzionamento del sistema comune dell'IVA.

43. Tale dubbio è stato in gran parte dissipato in udienza. Per quel che mi è dato ora comprendere, i finanziamenti destinati dall'amministrazione centrale all'amministrazione locale sono erogati, nei Paesi Bassi, essenzialmente attraverso il Gemeentefonds («fondo comunale»), cui gli enti locali possono attingere per coprire le loro spese, salvi i limiti determinati da taluni criteri, tra cui le dimensioni e la popolazione. Sino alla fine del 2002 i comuni percepivano contributi forfettari da tale fondo per la loro spesa totale, compresa eventualmente l'IVA. Nel 2003 dal fondo comunale è stato separato il fondo di compensazione IVA – con il risultato che l'IVA viene ora trattata in modo distinto rispetto alle spese alle quali non è applicata l'IVA – per garantire che la totalità dell'IVA sui beni e servizi acquistati ai fini di attività esercitate in quanto pubblica autorità, e quindi completamente estranee all'ambito di applicazione dell'IVA, e solo tale IVA, benefici della prestazione a titolo di compensazione. Tale sistema, come chiarito in udienza dal governo dei Paesi Bassi e confermato dalla Commissione, non è una misura fiscale, bensì una misura di bilancio, semplicemente destinata a garantire un congruo finanziamento delle spese delle amministrazioni locali e a eliminare distorsioni nei costi tra le prestazioni di servizi interni e di servizi esternalizzati.

44. Qualora tale interpretazione sia corretta, non mi sembra che si verifichi una manifesta distorsione del sistema dell'IVA nella situazione in cui al Gemeente sia consentito di assimilare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi risalenti al 2002 a fattori di produzione per un'autofornitura imponibile nel 2003 rispetto alla situazione in cui esso non possa effettuare tale assimilazione. Nel primo caso l'IVA dovuta su tali fattori sarebbe detraibile nel 2002 e quindi non sarebbe presa in considerazione ai fini della prestazione versata dal fondo comunale in tale anno, mentre l'IVA dovuta sull'autofornitura beneficerebbe del diritto alla prestazione versata dal fondo di compensazione IVA nel 2003. Nel secondo caso i costi IVA inclusa sarebbero presi in considerazione nel calcolo della prestazione versata dal fondo comunale nel 2002, e l'IVA non sarebbe dovuta nel 2003.

45. In tali circostanze, non mi addentrerò ulteriormente nell'esame della rilevanza del fondo di compensazione IVA e ritengo che neppure la Corte debba procedere a tale esame. Tuttavia, se il giudice nazionale dovesse constatare che il ricorso al fondo di compensazione IVA possa avere un effetto distorsivo sul sistema dell'IVA, dovrebbe tener conto di tale effetto e, se necessario, sottoporre alla Corte un'ulteriore questione su qualsiasi aspetto rilevante al riguardo.

Il risultato finale

46. Nel 2002 al Gemeente è stata applicata l'IVA a monte sui beni e servizi acquistati dallo stesso con il fine ultimo di utilizzare un edificio da adibire a uffici nella misura del 94% per attività esercitate in quanto pubblica autorità (che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA e, quindi, che non danno diritto a detrazione dell'imposta a monte), nella misura del 5% per attività imponibili (soggette a IVA e che danno diritto a detrazione dell'imposta a monte) e dell'1% per attività esenti (soggette a IVA e che non danno diritto a detrazione dell'imposta a monte).

47. In conclusione, quindi, un risultato conforme al sistema della sesta direttiva implica necessariamente che sorga un diritto a detrazione solo relativamente alla parte di uso dell'edificio pari al 5% per operazioni imponibili a valle, ma non relativamente al resto (17).

48. Lo Hoge Raad e tutti coloro che hanno presentato osservazioni alla Corte sembrano concordare su tale risultato finale.

49. La difficoltà consiste nel determinare quale sia il modo corretto di conseguire tale risultato in base alle varie disposizioni della sesta direttiva e alla giurisprudenza della Corte che interpreta tali disposizioni, una questione sulla quale non esiste uniformità di pareri.

Pertinenza della sentenza VNLTO

50. Ritengo necessario stabilire, anzitutto, se la sentenza della Corte nella causa VNLTO osti all'applicazione del criterio della destinazione (18). In caso affermativo, tale criterio non deve essere ulteriormente esaminato. In caso contrario, sarà anche necessario stabilire se sia applicabile il criterio dell'autofornitura e, nel caso in cui ciò sia possibile, esaminare in quale misura i due criteri possano conciliarsi.

51. Nel leggere la sentenza VNLTO, trovo difficile non concordare con il Gemeente e con il governo dei Paesi Bassi sul fatto che la Corte abbia in effetti statuito che, quando l'impresa di un soggetto passivo include sia operazioni (imponibili o esenti) rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA sia operazioni non rientranti in tale ambito, non è possibile ricorrere alla scelta e al meccanismo stabiliti nella giurisprudenza relativa alla destinazione di beni di investimento ad uso misto. Pur potendo essere maggiormente dettagliata e chiara, la motivazione della sentenza sembra seguire l'analisi assai più completa fornita dall'avvocato generale Mengozzi ai paragrafi da 20 a 57 delle sue conclusioni nella causa in parola. Non posso infatti che pienamente concordare sul fatto che l'espressione «uso privato (...) o (...) [uso a] fini estranei [all']impresa», contenuta nell'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva non comprende naturalmente l'uso a fini propri dell'impresa che non rientrano però nell'ambito di applicazione dell'IVA.

52. La sentenza VNLTO riguardava un'associazione di imprese agricole, finanziata con contributi versati dai soci, che promuoveva gli interessi del settore agrario in alcune province dei Paesi Bassi. Tale attività, essendo finanziata generalmente con contributi anziché con specifici corrispettivi, non era effettuata a titolo oneroso, e quindi non rientrava nell'ambito di applicazione dell'IVA. Tuttavia, la VNLTO forniva altresì, ai propri soci e a terzi, servizi individuali per i quali emetteva fatture e che costituivano prestazioni a titolo oneroso rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. La questione esaminata dalla Corte consisteva nello stabilire se l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva potesse essere applicato all'uso, ai fini di operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, di beni e servizi acquistati dalla VNLTO e destinati alla sua impresa. La risposta è stata negativa. Le operazioni in questione non potevano essere considerate estranee all'impresa, «atteso che costituiscono l'oggetto sociale principale di tale associazione» (19).

53. Il caso di specie riguarda un ente locale che non è considerato soggetto passivo per le attività od operazioni che esercita in quanto pubblica autorità e che, pertanto, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA. Tali attività sembrano costituire il suo «oggetto sociale principale». Inoltre, esso presta servizi sia imponibili che esenti, ma rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA e per i quali è considerato soggetto passivo.

54. Ritengo che si debba applicare il medesimo principio in entrambe le fattispecie.

55. Non sono indotta a modificare la mia opinione dagli argomenti della Commissione secondo i quali: in primis la sentenza VNLTO riguardava servizi, mentre, innanzi tutto, il caso di specie riguarda beni di investimento; inoltre, nell'ambito della sentenza VNLTO, le attività od operazioni rilevanti non rientravano nell'ambito di applicazione dell'IVA in quanto non esisteva un corrispettivo specifico, mentre nel caso di specie la ragione è il fatto che il Gemeente non è considerato soggetto passivo; infine, nella citata sentenza Uudenkaupungin kaupunki (20), la Corte ha ammesso che le pubbliche amministrazioni hanno la facoltà di destinare beni di investimento ad uso misto al patrimonio dell'impresa.

56. Innanzi tutto, la pronuncia e la motivazione della Corte nella sentenza VNLTO facevano chiaramente riferimento a «beni e servizi», e non mi è dato rinvenire alcuna indicazione riguardo al fatto che il termine «beni» fosse inteso solo nel senso di «beni diversi dai beni di investimento», mentre l'analisi dell'avvocato generale Mengozzi è giunta alla chiara conclusione (21) che l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva non era applicabile nelle circostanze del caso di specie, pur trattandosi di beni di investimento. Inoltre, ritengo che la motivazione secondo la quale determinate attività od operazioni non rientrino nell'ambito di applicazione dell'IVA non possa essere rilevante per stabilire se esse costituiscano «fini estranei [all']impresa»; ciò che rileva, secondo la sentenza VNLTO, è se esse rientrino nell'«oggetto sociale principale» dell'ente in questione. Infine, nella citata sentenza Uudenkaupungin kaupunki non rinvengo alcun elemento in merito al fatto che la Corte abbia ivi propugnato la tesi secondo la quale la scelta di destinare beni di investimento ad uso misto al patrimonio dell'impresa fosse esercitabile dalle pubbliche amministrazioni. Il punto 34 di tale sentenza, citato dalla Commissione, è formulato in termini generali e analizza un'obiezione generale sollevata dal governo finlandese, mentre al punto 33 la Corte ha dichiarato espressamente che «gli articoli 5, paragrafo 6, e 6, paragrafo 2, potrebbero essere applicati solo nel caso di una nuova destinazione del bene in questione ad un uso privato, ma non nel caso della nuova destinazione di tale bene ai fini di un'attività esente».

57. Sono quindi del parere che, nelle circostanze del caso di specie, il Gemeente non potesse esercitare la scelta di destinare l'edificio da adibire a uffici alla sua attività quale soggetto passivo, e poi quella di assimilare il suo uso per attività esercitate in quanto pubblica autorità a una prestazione di servizi a titolo oneroso imponibile.

Articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva

58. È poi necessario considerare se l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva sia applicabile e, in tal caso, con quali conseguenze.

59. Tale disposizione offre agli Stati membri l'opportunità di esercitare una facoltà. Tuttavia, concordo con il governo dei Paesi Bassi sul fatto che, una volta che lo Stato membro abbia esercitato tale facoltà – come avviene nel caso dei Paesi Bassi –, il regime dell'IVA in questione debba essere applicato in ogni situazione rispondente ai criteri stabiliti in tale disposizione, secondo le modalità con cui essi sono stati incorporati nel diritto nazionale. Per contro, naturalmente, essa non può essere applicata in circostanze che non soddisfano tali criteri.

60. Nel leggere l'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet op de Omzetbelasting alla luce dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva e della relativa giurisprudenza, constato che, quando un soggetto passivo, nel contempo, (i) produce beni nell'ambito della sua impresa (o fornisce materiali, tra cui il terreno, per la produzione di beni su commissione) e (ii) utilizza i beni prodotti ai fini della sua impresa, e quando (iii) l'IVA su tali beni non sarebbe stata completamente detraibile se essi fossero stati interamente acquistati presso un altro soggetto passivo, in tal caso il loro uso ai fini dell'impresa deve essere assimilato a una cessione imponibile.

61. Queste tre condizioni sono cumulative: qualora siano tutte soddisfatte, l'uso per un'attività di impresa deve essere assimilato a una cessione imponibile; in caso contrario, tale assimilazione non è possibile.
62. Mi sembra che, prima facie, tali condizioni siano soddisfatte nel caso del Gemeente. L'edificio a uso uffici è stato costruito su commissione, utilizzando (inter alia) un terreno e una facciata forniti dal Gemeente – una situazione analoga a quella oggetto della citata sentenza Gemeente Vlaardingen. Ritengo inoltre che si debba considerare come costruito nell'ambito dell'impresa del Gemeente e utilizzato ai fini di tale impresa; il significato del termine «impresa» nell'articolo 5, paragrafo 7, della sesta direttiva deve coincidere con quello dell'articolo 6, paragrafo 2, in un contesto parallelo di autofornitura. Inoltre, poiché l'edificio è stato utilizzato anche per operazioni diverse da quelle imponibili, l'IVA a monte non sarebbe stata completamente detraibile se esso fosse stato interamente acquistato presso un altro soggetto passivo.
63. Si pone allora la questione se tale analisi prima facie sia inficiata in quanto l'edificio è stato utilizzato solo nella misura del 6% per fini dell'impresa del Gemeente, nella sua qualità di soggetto passivo.
64. Ritengo che tale analisi non sia rimessa in discussione. L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva mira all'eliminazione delle distorsioni della concorrenza derivanti dalla circostanza che, quando un'imposta a monte non è completamente detraibile, coloro che producono i propri fattori di produzione sarebbero avvantaggiati rispetto a coloro che devono acquistare i medesimi fattori dall'esterno a meno che le due serie di fattori non siano state assoggettate allo stesso tipo di imposizione fiscale. Tale considerazione non dipende da specifici importi. La misura del vantaggio non è quindi un fattore decisivo. In ogni caso, essa non potrebbe essere calcolata in termini percentuali: il vantaggio rappresentato dal 6% di un ingente importo IVA può essere maggiore di quello reso dal 94% di un importo più contenuto.
65. Pertanto, mi sembra che l'entrata in possesso dell'edificio da adibire a uffici da parte del Gemeente (a prescindere dal momento esatto in cui tale evento si è verificato), in seguito alla sua costruzione mediante l'uso di elementi forniti dal Gemeente, debba essere assimilata a un'autofornitura imponibile, come contemplata all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.
66. È essenziale tuttavia tener presente che siffatta assimilazione non svolge alcuna funzione quando i beni e i servizi sono semplicemente acquistati nel loro insieme presso un altro soggetto passivo e destinati, successivamente, a un uso specifico, qualunque esso sia. Nell'ambito del sistema comune dell'IVA, non ha alcun senso assimilare la stessa cessione di beni o prestazione di servizi, dapprima, a un acquisto (con imposizione integrale e con integrale detrazione dell'imposta a monte) e, successivamente, a un'autofornitura (con imposizione integrale e, a seconda dei casi, senza detrazione o con detrazione parziale), anziché a un'unica cessione di beni o prestazione di servizi con imposizione integrale e, a seconda dei casi, senza detrazione o con detrazione parziale. Pertanto, se il trattamento fiscale in esame nel procedimento principale dovesse riguardare solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da parte di un appaltatore esterno o di appaltatori esterni del Gemeente, indipendentemente dagli elementi dell'edificio definitivo forniti dal Gemeente stesso, non vi sarebbe alcuna possibilità di applicare l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva (22).
67. Siffatta assimilazione è opportuna (e obbligatoria) solo qualora e nei limiti in cui tutte le condizioni previste all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva siano pienamente soddisfatte. Non si può quindi applicare esclusivamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi da parte di un appaltatore esterno o di appaltatori esterni del Gemeente. L'autofornitura

deve riguardare l'intera opera consegnata, inclusi, necessariamente, il terreno e la facciata esistente. Se così non fosse, non vi sarebbe alcun contributo da parte del Gemeente e l'intera operazione finirebbe per essere trattata secondo il regime normale. Pertanto, l'importo dell'IVA di cui il Gemeente deve essere ritenuto debitore per l'autofornitura deve essere calcolato in base al prezzo di acquisto totale (e in mancanza, in base al prezzo di costo al momento della cessione) di ciascuno degli elementi del terreno e dell'edificio, in conformità all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva – purché l'IVA in parola non sia già stata prelevata su tali elementi (23).

68. Partendo dal presupposto che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva possa e debba essere applicato alla cessione dell'edificio nel suo insieme, devo concordare con il Gemeente sul fatto che, in effetti, debba prevalere la seconda variante di tale approccio, proposta dallo Hoge Raad (v. supra, paragrafo 37), una tesi ammessa, sebbene non propugnata, anche dalla Commissione.

69. L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva fa riferimento all'«impiego da parte di un soggetto passivo per i bisogni della sua impresa», essenzialmente, di beni prodotti in proprio. Qualora ricorra tale ipotesi, siffatto impiego può essere (e deve in uno Stato membro che abbia esercitato la relativa facoltà) assimilato a una cessione effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della medesima direttiva, e quindi assoggettato all'IVA. La disposizione non contempla né l'impiego di siffatti beni per fini, in parte, propri dell'impresa del soggetto passivo e, in parte, non rientranti nell'ambito di applicazione del sistema dell'IVA né l'assimilazione di siffatto impiego a una cessione effettuata, in parte, a titolo oneroso e, in parte, a titolo gratuito. Infatti, gli scopi per cui vengono utilizzati i beni o i servizi non sono rilevanti, in via di principio, ai fini della questione se l'operazione sia o meno imponibile (sebbene rilevino ai fini della questione se possa sorgere un diritto a detrazione dell'IVA applicata all'operazione).

70. Pertanto, qualora sussista un'autofornitura del tipo previsto all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), essa è necessariamente un'operazione imponibile nel suo insieme, salvo che non rientri in tutto o in parte in un'esenzione dall'IVA.

71. Non sussistono indicazioni, nel caso di specie, riguardo a una qualsiasi esenzione che possa applicarsi all'autofornitura dell'edificio da adibire a uffici.

72. Pertanto, essa deve essere assimilata a un'operazione a valle interamente imponibile effettuata dal Gemeente. Di conseguenza, l'IVA a monte su beni o servizi acquistati dal Gemeente ai fini di tale operazione a valle imponibile deve beneficiare della detrazione ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva.

73. Tuttavia, per l'autofornitura in quanto tale, il Gemeente sarà debitore dell'IVA sull'intero valore dell'operazione. Poi, ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, nei limiti in cui l'edificio viene utilizzato per le operazioni imponibili del Gemeente (5% nel caso di specie), esso può detrarre tale imposta a monte dall'imposta a valle per la quale deve effettuare una dichiarazione all'amministrazione tributaria. Per il restante 95%, relativo all'uso a fini di altre operazioni, non è possibile alcuna detrazione.

74. Riassumendo, l'interpretazione da me proposta determinerebbe, nel caso di specie, il seguente risultato. La prima occupazione dell'edificio da parte del Gemeente, nel 2003, deve essere assimilata a una cessione effettuata a titolo oneroso e l'importo imponibile deve essere calcolato, ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva, per l'intero valore della cessione, compreso quello del terreno, purché l'IVA non sia già stata prelevata su quest'ultimo. Il Gemeente può detrarre l'IVA a monte su tutti i beni o servizi acquistati dallo stesso a tal fine, compresa, eventualmente, quella gravante sul terreno, quando versa l'IVA di cui

è debitore sull'operazione di cui trattasi considerata come se fosse un'operazione effettuata a titolo oneroso. Quando utilizza l'edificio per ulteriori cessioni di beni o prestazioni di servizi nell'ambito della sua attività, esso può detrarre dall'imposta a valle su tali operazioni, ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, solo il prorata dell'IVA di cui è debitore sulla cessione assimilata a un'operazione effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), che corrisponde all'utilizzo dell'edificio per operazioni imponibili, ossia, nelle circostanze oggetto del procedimento principale, il 5%.

Conclusione

75. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo che la Corte debba rispondere alla questione posta dallo Hoge Raad nel seguente modo:

L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che si applica a una situazione in cui un comune occupa per la prima volta un edificio che esso ha fatto costruire su un terreno di sua proprietà e che deve utilizzare nella misura del 94% per le sue attività esercitate in quanto pubblica autorità e nella misura del 6% per le sue attività svolte in qualità di soggetto passivo, di cui l'1% per prestazioni esenti che non danno diritto a detrazione.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»). La sesta direttiva era in vigore all'epoca dei fatti oggetto del procedimento principale, ma da allora è stata sostituita, senza modifiche sostanziali, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

3 – Sentenza dell'8 novembre 2012 (C-299/11).

4 – Citata al punto 25 della sentenza *Gemeente Vlaardingen*, riportato supra al paragrafo 12.

5 – Sentenza del 16 febbraio 2012 (C-594/10). V. anche sentenza del 23 aprile 2009, *Puffer* (C-460/07, Racc. pag. I-3251, punti 39 e segg.).

6 – Tale posizione è stata modificata dall'articolo 168 bis, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, introdotto con effetto dal 1° gennaio 2011 dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, che modifica varie disposizioni della direttiva 2006/112 (GU 2010, L 10, pag. 14), secondo il quale, in particolare: «Nel caso di un bene immobile facente parte del patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo e da questo destinato all'attività dell'impresa e al proprio uso privato o all'uso del suo personale o, più in generale, a fini estranei a quelli dell'impresa, la detrazione dell'IVA sulle spese relative a tale bene è ammissibile (...) soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo». Ai sensi dell'articolo 168 bis, paragrafo 2, gli Stati membri possono applicare la stessa norma ad altri beni. Tuttavia, la nuova normativa non ha effetto, *ratione temporis*, sulla fattispecie oggetto del procedimento principale.

7 – Citata al punto 25 della sentenza *Gemeente Vlaardingen* (v. supra, paragrafo 12), punti da 26 a 40. V. anche sentenza del 13 marzo 2008, *Securenta* (C-437/06, Racc. pag. I-1597, punti da

26 a 31).

8 – Punto 39 della sentenza.

9 – L'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), si fonda sull'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.

10 – In conformità all'articolo 4, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva.

11 – Secondo il Gemeente, ciò comportava la demolizione di un edificio preesistente, esclusa la facciata, che sarebbe stato sostituito da una nuova costruzione dietro tale facciata.

12 – La ripartizione è stata, a quanto pare, concordata tra il Gemeente e l'amministrazione tributaria.

13 – V. supra, paragrafo 15.

14 – V. supra, paragrafo 17.

15 – V. infra, paragrafi da 35 a 38.

16 – V. infra, paragrafi 55 e segg.

17 – V. anche sentenza *Securenta*, citata alla nota 7, punto 37.

18 – V. supra, paragrafi 17 e 18.

19 – Sentenza *VNLTO*, cit. al punto 25 della sentenza *Gemeente Vlaardingen*, cit. supra al paragrafo 12, punto 39.

20 – Cit. al punto 25 della sentenza *Gemeente Vlaardingen*, cit. supra al paragrafo 12.

21 – Paragrafo 57 delle conclusioni.

22 – V. anche nota 10 delle conclusioni dell'avvocato generale Mazák nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Gemeente Vlaardingen* e, a contrario, punto 27 della medesima sentenza.

23 – V. sentenza *Gemeente Vlaardingen*, cit., punti 30 e segg.