

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
WALTER VAN GERVEN

presentate il 15 settembre 1993 *

1. La presente causa riguarda una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof tedesco, relativa all'interpretazione degli artt. 5, n. 1, 17, n. 2, e 20, n. 2, 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 d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme ¹ (in prosieguo: la «direttiva»). Le questioni pregiudiziali sono state sollevate nell'ambito di una lite fra il Finanzamt Uelzen (in prosieguo: il «Finanzamt») e il signor Dieter Armbrecht.

che «è effettuata per conto di un altro imprenditore», l'imprenditore può considerarla operazione soggetta a detta imposta ³. In base a quest'ultima disposizione il signor Armbrecht optava volontariamente per la tassazione della compravendita del suo immobile.

Fatti

2. In qualità di albergatore, il signor Armbrecht era proprietario di un immobile comprendente una pensione familiare, un ristorante ed un appartamento ad uso privato. Nel 1981 vendeva quest'immobile per 1 150 000 DM. In forza dell'«Umsatzsteuergesetz» (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari) del 1980 (in prosieguo: l'«UStG 1980»), siffatta vendita è esente in linea di principio dall'imposta sulla cifra d'affari ². Tuttavia, se la vendita è un'operazione

Tuttavia, nella dichiarazione relativa all'imposta sulla cifra d'affari per l'anno 1981 il signor Armbrecht considerava soggetta all'imposta sulla cifra d'affari soltanto la vendita della parte del suo immobile *ad uso professionale*. Per contro, considerava esente dall'imposta sulla cifra d'affari il prezzo di 157 705 DM, riguardante l'appartamento *ad uso privato*. Del resto egli sostiene che ha fatturato all'acquirente del suo immobile soltanto l'imposta sulla cifra d'affari concernente la parte ad uso professionale dell'immobile, e non quella attinente alla parte ad uso privato ⁴.

* Lingua originale: l'olandese.

1 — GU L 145, pag. 1.

2 — Ciò è dovuto al fatto che detta vendita rientra già nell'ambito di applicazione del «Gründerwerbsteuergesetz», legge tedesca relativa all'imposta sui trasferimenti in caso di compravendita di terreni. V. art. 4, n. 9, lett. a), dell'UStG 1980, che corrisponde all'art. 13, punto B, lett. g), della direttiva.

3 — V. art. 9 dell'UStG 1980, che corrisponde all'art. 13, punto C, della direttiva. Scegliere detta tassazione può essere economicamente più conveniente, perché ciò consente di detrarre l'imposta versata a monte (v., infra, paragrafo 15) (v. art. 15, n. 2, dell'UStG 1980).

4 — Anche se il prezzo d'acquisto stabilito nel rogito notarile ammontava a 1 150 000 DM, «maggiorato del 13% d'IVA», il riferimento all'IVA avrebbe riguardato soltanto le parti ad uso professionale dell'immobile.

3. A seguito di un'ispezione il Finanzamt respingeva detta classificazione e assoggettava all'imposta sulla cifra d'affari anche la vendita riguardante l'abitazione privata. Esso sosteneva, più in particolare, che è materialmente impossibile dividere l'immobile del signor Armbrecht in una parte ad uso professionale e in una ad uso privato. Infatti, alcune parti dell'immobile avrebbero contemporaneamente natura professionale e natura privata⁵. Il terreno e l'edificio, poiché costituiscono insieme un unico bene ai sensi del diritto civile tedesco⁶, costituiscono necessariamente un insieme anche ai sensi del diritto tributario⁷.

4. Contro la pronuncia del Finanzgericht il Finanzamt proponeva ricorso in cassazione (Revision) presso il Bundesfinanzhof. Questo ricorso ha portato a tre questioni pregiudiziali, le quali tutte e tre riguardano in sostanza se, in forza della direttiva — e quindi anche in base alla legge tedesca di attuazione della stessa direttiva —, uno status tributario distinto possa essere conferito alla parte ad uso privato di un immobile come quello del signor Armbrecht. Data la loro natura tecnica, situerò brevemente ciascuna delle questioni, il cui testo è riprodotto per esteso nella relazione d'udienza, nell'ambito del diritto comunitario e del diritto tedesco in materia d'imposta sulla cifra d'affari.

La prima questione pregiudiziale

Avverso il provvedimento del Finanzamt il signor Armbrecht proponeva ricorso presso il Finanzgericht, che aderiva alla sua tesi. Il Finanzgericht riteneva che un immobile che è destinato in parte ad uso professionale e in parte ad uso abitativo costituisca, ai fini del diritto tributario — e in deroga al diritto privato — due beni economici distinti. Il signor Armbrecht non aveva fatturato l'imposta sulla cifra d'affari all'acquirente per l'appartamento privato, e non avrebbe quindi neanche lui dovuto versare detta imposta.

5. A norma dell'art. 2, n. 1, della direttiva, recepito in diritto tedesco dall'art. 1, n. 1, sub 1), dell'UStG 1980, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

5 — Il Bundesfinanzhof cita, a titolo esemplificativo, «l'installazione del riscaldamento, il tetto, la tromba delle scale e le parti essenziali per la stabilità della casa».

6 — Più in particolare ai sensi dell'art. 90 del Bürgerliches Gesetzbuch (BGB).

7 — Più in particolare ai sensi dell'art. 3, n. 1, dell'UStG 1980.

«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».

A norma dell'art. 5, n. 1, della direttiva, recepito dall'art. 3, n. 1, dell'UStG 1980, è considerato «cessione di un bene»:

«il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

Il Bundesfinanzhof chiede quindi se «in occasione della compravendita di un immobile, la parte usata ai fini di un'impresa costituisca un bene indipendente, che costituisce oggetto di una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva», oppure se — così io intendo la questione — soltanto la vendita dell'*insieme* costituito dalla parte ad uso privato e dalla parte ad uso professionale possa essere considerata cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1. Nel primo caso, la parte ad uso privato dell'immobile non è soggetta all'imposta sulla cifra d'affari, in quanto e nella misura in cui (v., *infra*, paragrafo 13) il venditore non agisce in quanto soggetto passivo ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva.

6. Secondo me, è infondato l'argomento del Finanzamt e del governo tedesco, secondo il

quale un immobile come quello del signor Armbrecht costituisce un unico bene per il diritto privato tedesco e per questo motivo deve essere considerato unitariamente anche ai fini del diritto tributario⁸. Indipendentemente dal se sia opportuno che il diritto tributario e il diritto privato devono essere interpretati per analogia, l'interpretazione del *diritto comunitario* — vale a dire la direttiva, attuata mediante l'Umsatzsteuergesetz tedesco — non può essere subordinata all'interpretazione del diritto *interno* di un solo Stato membro.

La Corte ha infatti sempre affermato in passato che dev'essere attribuito un significato comunitario alle nozioni utilizzate dalle direttive IVA, a meno che le stesse direttive attribuiscono agli Stati membri il compito di determinare il contenuto di una nozione⁹. Per quanto attiene, più in particolare, alla definizione della nozione «cessione», di cui all'art. 5, n. 1, della direttiva, secondo la

8 — Del resto, la Corte ha già respinto una tesi analoga nella sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt (Racc. pag. 2219), anch'essa riguardante la riscossione di un'imposta sulla cifra d'affari gravante su un immobile. La sentenza riguardava la costruzione di un immobile nell'ambito di un sistema giuridico denominato «Bauherrenmodell», col quale coproprietari acquistano un terreno e stipulano un contratto d'appalto per la costruzione di un immobile sul terreno. Nonostante la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, secondo la quale il contratto di compravendita e il contratto d'appalto dovevano essere considerati un'operazione unica ai fini della «Grundrwerbsteuer» (v., *supra*, nota 2), «qualora l'esistenza di ciascuno dei due contratti parziali dipenda da quella dell'altro» (punto 4), la Corte ha affermato che prestazioni di servizio effettuate nell'ambito di un contratto d'appalto «non possono essere considerate parti di un'unità» con la cessione di un terreno da parte di un imprenditore diverso dall'imprenditore di cui trattasi (punto 15).

9 — Sentenza 1° febbraio 1977, causa 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (Racc. pag. 113, punti 10 e 11).

Corte le definizioni di diritto interno degli Stati membri devono cedere il passo dinanzi ad un approccio coerente del diritto comunitario:

«Questa concezione è conforme alla finalità della direttiva, che mira, fra l'altro, a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Orbene, tale finalità potrebbe essere compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni (...) fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile»¹⁰.

7. Del resto, va osservato, se necessario, che non è affatto certo che il diritto civile tedesco impedisca una divisione di un bene immobile in entità economiche indipendenti. Infatti, nelle sue osservazioni presentate alla Corte la Commissione rileva che il codice civile tedesco («bürgerliches Gesetzbuch», in prosieguo: il «BGB») conosce il possesso parziale («Teilbesitz») di un bene¹¹ e che la legge tedesca relativa alla proprietà di appartamenti (il «Wohnungseigentumsgesetz» o WEG) prevede alcune forme di proprietà parziale, giuridica o economica¹². Inoltre, sempre

secondo la Commissione, l'art. 93 del BGB dispone, unicamente per le «parti costitutive essenziali» di un bene — vale a dire le parti «che non possono essere separate le une dalle altre senza che una o l'altra sia distrutta o modificata quanto alla sua natura» —, che esse non possono costituire oggetto di diritti speciali. Orbene, difficilmente si può ammettere (del resto, nessuna delle parti lo sostiene) che le parti ad uso professionale e le parti ad uso privato di un unico immobile in quanto tali sono parti costitutive essenziali di detto immobile ai sensi della precitata disposizione.

Infine, è emerso all'udienza che la legge tedesca relativa alla tassazione sui beni immobili ad uso professionale prevede, anch'essa, la divisione — obbligatoria — in varie entità di un immobile destinato a diversi usi. Ci si può chiedere se un frazionamento simile non sia quindi possibile anche per l'imposta sulla cifra d'affari.

8. Come ho già osservato, ritengo quindi che il diritto civile tedesco non sia determinante per l'interpretazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva, come è stato recepito dall'art. 3, n. 1, dell'UStG 1980. Al contrario, il modo in cui questi articoli devono essere interpre-

10 — Sentenza 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Safe* (Racc. pag. I-285, punto 8). V. anche il paragrafo 11 delle mie conclusioni per la sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89, *van Tiem* (Racc. 1990, pag. I-4363, in particolare pag. I-4377).

11 — L'art. 865 del BGB riguarda il possesso di una parte di un bene, «insbesondere abgesonderte Wohnräume oder andere Räume» (in particolare di vani di abitazione separati o di altri locali).

12 — La Commissione cita il diritto di proprietà particolare («Sondereigentum»), che può applicarsi ad un appartamento o ad alcuni vani (art. 3 del WEG), nonché le nozioni di affitto a tempo indeterminato o di affitto commerciale a tempo indeterminato (art. 31 del WEG).

tati dev'essere dedotto dalla sentenza della Corte 6 maggio 1992, pronunciata nella causa de Jong¹³.

Questa sentenza, pronunciata poco tempo dopo la decisione 28 aprile 1992 del Bundesfinanzhof di rinviare alla Corte le questioni pregiudiziali nella presente fattispecie, riguarda l'art. 5, n. 6, della direttiva. Questo articolo equipara ad una cessione a titolo oneroso, ed imponibile,

«il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto (...)».

9. L'imprenditore de Jong aveva acquistato un terreno, sul quale si trovava un edificio, per suo uso privato e, quindi, con esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari. In seguito rivendeva metà del terreno senza fatturare l'imposta sulla cifra d'affari. Demoliva poi l'edificio e costruiva, nell'ambito della sua impresa, due case ad uso di abitazione, una per conto del predetto acquirente, che aveva acquistato la metà del terreno, e l'altra per sé stesso. Egli utilizzava quindi quest'ultima

casa soltanto per il suo uso privato. Nella sua dichiarazione riguardante l'imposta sulla cifra d'affari considerava imponibili i beni e i servizi che aveva prelevato dalla sua impresa per la costruzione della sua casa privata, a norma del precitato art. 5, n. 6. Per contro, riteneva che il terreno fosse esente dall'imposta, in quanto aveva sempre fatto parte del suo patrimonio privato.

Orbene, il fisco olandese decideva che anche il terreno, sul quale era stata costruita la casa ad uso di abitazione, doveva essere considerato soggetto ad imposta, in quanto

«la costruzione di una casa di abitazione su un terreno messo a disposizione dell'impresa a tal fine aveva dato origine, ai fini dell'IVA, ad un nuovo bene immobile, costituito dall'edificio e dall'annesso terreno» (punto 13).

La Corte respingeva questa tesi e affermava espressamente:

«*indipendentemente dal se il terreno e l'edificio debbano essere considerati indissociabili ai sensi della legislazione nazionale (...), occorre distinguere, ai fini dell'applicazione dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva IVA, tra l'assoggettamento ad imposta di un terreno che un*

13 — Causa C-20/91 (Racc. 1992, pag. I-2847).

soggetto passivo detiene a titolo privato e l'assoggettamento ad imposta di un edificio che lo stesso soggetto passivo ha costruito su tale terreno nell'ambito della propria attività imprenditoriale» (punto 19).

10. La questione pregiudiziale che la Corte ha risolto nella causa de Jong non è fondamentalmente diversa dalla questione in esame. In entrambi i casi si trattava in sostanza di stabilire se l'art. 5 della direttiva prescriva che possono comportare soltanto un'unica operazione imponibile due elementi di un unico complesso immobiliare (rispettivamente, un terreno e un edificio, o la parte ad uso professionale e la parte ad uso privato di un edificio), che possono essere distinti fra loro dal punto di vista economico, ma che, a quanto pare, sono indissolubilmente collegati fra loro o devono essere considerati un insieme ai fini del diritto interno di uno Stato membro.

Orbene, dalla sentenza de Jong risulta chiaramente che un terreno edificabile che è e resta proprietà privata di un soggetto passivo è soggetto, per quanto riguarda l'imposta sulla cifra d'affari, ad un regime diverso da quello di un edificio che il soggetto passivo ha costruito su detto terreno per le necessità della sua impresa e che quindi fa parte del suo patrimonio aziendale. Il fatto che un edificio costruito per le necessità di un'impresa secondo il diritto nazionale da applicare costituisca un tutt'uno col terreno sul quale

l'edificio stesso è costruito e che è posseduto a titolo privato non produce — diversamente da quanto il governo olandese (ma non il governo tedesco¹⁴) aveva sostenuto nella causa de Jong¹⁵ — l'effetto che, ai fini dell'applicazione della direttiva, il terreno e l'edificio acquistano lo status di un bene unico, facente parte del patrimonio aziendale del soggetto passivo.

11. Anche la presente causa riguarda due parti di un unico insieme immobiliare, nella specie la parte ad uso professionale e la parte ad uso privato di un edificio, la quale era già destinata ad uso privato prima del trasferimento e, a quanto pare, è stata anch'essa trasferita in quanto tale dal soggetto passivo. Proprio come nella causa de Jong, si deve ammettere che ai fini dell'applicazione della direttiva le due parti possono costituire separatamente l'oggetto di un trasferimento. Ne consegue, in particolare, che la parte ad uso professionale dell'immobile può costituire in quanto tale oggetto di una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva. Ciò non è contraddetto dall'argomento del Finanzamt,

14 — Occorre confrontare brevemente il punto di vista del governo tedesco nella causa de Jong e nella presente causa. A norma dell'art. 94, n. 1, del BGB, un terreno e un edificio costruito su di esso sono «parti costitutive essenziali», inseparabili le une dalle altre, di un unico bene. Orbene, il governo tedesco ha sostenuto nella causa de Jong, al pari della Commissione, la tesi secondo la quale il terreno e l'edificio possono essere soggetti ad uno status separato ai fini della riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari. Non comprendo perché lo stesso governo adotti ora un punto di vista contrario, tanto più che ora *non* è accertato chiaramente che le parti di cui trattasi sono, secondo il diritto tedesco, «parti costitutive essenziali» di un unico bene (v. supra, paragrafo 7).

15 — V. punti 13 e 14 della sentenza.

secondo il quale il fatto che l'immobile contenga varie parti destinate ad un uso misto, privato e professionale, rende impossibile la divisione del bene in una parte ad uso professionale e in una parte ad uso privato (v., sopra, il n. 3). Infatti, resta sempre possibile determinare sotto forma di percentuale in quale misura le parti comuni siano destinate a uso professionale o a uso privato. Del resto, il fisco tedesco (competente in materia d'imposta sulla cifra d'affari) sembra essere molto abituato a questo tipo di calcoli ¹⁶.

funzione dell'uso dei beni immobili da vendere potrebbe comportare un'improvvisa modifica dell'oggetto della compravendita ¹⁷. Infatti, come risulta, secondo me, dall'art. 5, n. 1, l'elemento determinante è la situazione del bene ceduto al momento della cessione, vale a dire il momento in cui il possessore del bene ha il «potere di disporre (del bene) come proprietario». È quindi il modo in cui il bene viene diviso al momento del trasferimento che determina lo status tributario nei confronti della direttiva; modifiche effettuate dopo il trasferimento non possono comportare al riguardo alcun cambiamento ¹⁸.

12. Peraltro, la tesi che ho sopra formulato e che è dedotta dalla sentenza de Jong mi sembra essere quella più conforme all'art. 5, n. 1, della direttiva. Secondo questo articolo (v., supra, paragrafo 5), si deve considerare «cessione di un bene» «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Da questa definizione deduco che decisiva è la funzione economica che il cedente, in quanto titolare del diritto di disposizione, ha attribuito al bene o ad alcune parti di esso. Orbene, è pacifico che il signor Armbrecht già prima del trasferimento aveva destinato alcune parti del suo bene ad uso professionale ed altre ad uso privato.

13. Vorrei ancora precisare quanto precede come segue. Perché vi sia esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari occorre che l'immobile ad uso di abitazione da vendere sia restato al di fuori della sfera di applicazione del sistema dell'imposta sulla cifra d'affari o sia stato posto al di fuori di detta sfera di applicazione. La parte di un bene immobile che è destinata ad uso professionale potrà quindi costituire l'oggetto di una cessione imponibile a parte — o, in altri termini, la vendita della parte di detto bene che è destinata a fini privati sarà esentata dall'imposta sulla cifra d'affari — soltanto qualora la parte destinata ad uso privato faccia anch'essa

Ciò confuta subito l'argomento, addotto all'udienza, secondo il quale una divisione in

17 — Il rappresentante del Finanzamt citava l'esempio della vendita di un immobile con dieci stanze. Il venditore utilizza tre stanze per la sua impresa e le altre sette per fini privati. Orbene, l'acquirente intende utilizzare cinque stanze a fini professionali e cinque a fini privati. Se si ammette che le parti ad uso professionale e le parti ad uso privato sono beni che devono essere distinti fra loro gli stessi beni cambiano natura al momento della vendita. Tre «stanze ad uso professionale» sono cedute, ma cinque sono acquistate, mentre delle sette «stanze ad uso privato» cedute soltanto cinque sono acquistate.

18 — Del resto, anche modifiche effettuate dopo il trasferimento possono fondamentalmente modificare l'oggetto della compravendita quando il bene non è stato diviso, ad esempio, poiché un commerciante vende il suo immobile ad uso professionale a qualcuno che intende farne un immobile ad uso di abitazione.

16 — V., a questo riguardo, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795), vertente su una prassi amministrativa tedesca secondo cui non si teneva conto dell'uso professionale di beni economici quando quest'uso costituiva meno del 10% dell'uso complessivo.

effettivamente parte, al momento della vendita, del *patrimonio* privato del venditore.

Ciò ad esempio non avviene, come giustamente osserva la Commissione, quando un venditore ha versato e detratto lui stesso l'imposta sulla cifra d'affari al momento dell'acquisto dell'immobile. In questo caso l'immobile non è entrato nel patrimonio privato del venditore, benché esso sia stato unicamente utilizzato per fini privati. Neanche la vendita di un immobile utilizzato a fini privati sarà esentata dall'imposta sulla cifra d'affari gravante sul venditore se il venditore stesso fattura l'imposta sulla cifra d'affari al suo acquirente¹⁹. Infatti, in entrambi i casi il venditore ha fatto implicitamente sapere che il bene immobile rientrava nella sfera di applicazione del sistema dell'imposta sulla cifra d'affari.

Inversamente, il venditore che non aveva lui stesso versato e detratto l'imposta sulla cifra d'affari al momento dell'acquisto, e che in seguito non ha fatto nulla per far rientrare la sua abitazione privata nella sfera di applicazione di detta imposta, secondo me deve fruire di un'esenzione dalla stessa imposta in caso di vendita della parte privata del suo immobile.

14. In risposta alla prima questione pregiudiziale, concludo pertanto che la parte di un

immobile che è utilizzata a fini professionali costituisce in quanto tale, al momento della vendita di detto bene, oggetto di una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, e che la parte del bene che fa parte del patrimonio privato del venditore — a condizione che essa sia stata mantenuta dal venditore al di fuori della sfera di applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari — non costituisce, con la parte utilizzata a fini professionali, l'oggetto di una cessione unica, imponibile ai sensi della precitata disposizione.

La seconda questione pregiudiziale

15. Tale questione riguarda la detrazione dell'imposta versata a monte. La detta detrazione, che è disciplinata dal capitolo XI (artt. 17-20) della direttiva, mira ad impedire che l'imposta sulla cifra d'affari sia versata per il prezzo integrale di un bene o di un servizio, mentre le parti costitutive di detto bene o servizio erano già state soggette precedentemente alla stessa imposta. Il sistema dell'imposta versata a monte mira quindi a garantire la neutralità dell'imposta sulla cifra d'affari, come risultava già dall'art. 2 della prima direttiva IVA²⁰:

«Il principio del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai

19 — È compito del giudice nazionale stabilire se il signor Armbrecht abbia fatturato o meno l'imposta sulla cifra d'affari per l'abitazione privata (v., supra, nota 4).

20 — Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, pag. 1301). Per l'evoluzione successiva di detto articolo, v. le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs relative alla sentenza Lennartz (Racc. 1991, pag. I-3815).

beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, *qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.*

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, *previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. (...)*» (il corsivo è mio).

16. L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva (di cui trattasi nella fattispecie), che applica detto principio²¹, dispone che l'imposta versata a monte può essere detratta «(n)ella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta». Il Bundesfinanzhof chiede alla Corte se ad essere usato ai fini delle operazioni soggette ad imposta ai sensi del precitato articolo sia tutto il bene o soltanto la parte destinata all'attività professionale di un bene quale quello del signor Armbrecht.

Qualora, nella risposta alla prima questione pregiudiziale, la Corte non condividesse il mio punto di vista, e ritenesse che un

imprenditore come il signor Armbrecht sia debitore anche dell'imposta sulla cifra d'affari gravante sul prezzo di vendita della parte dell'immobile utilizzata a fini privati, non si pone alcun problema. In questo caso è evidente che egli può detrarre anche l'imposta versata a monte avente ad oggetto questa parte del prezzo di vendita. Per contro, il problema si pone se, come propongo, la Corte risolve affermativamente la prima questione pregiudiziale. Ci si deve infatti chiedere in questo caso se un imprenditore il quale non è debitore dell'imposta sulla cifra d'affari gravante su un determinato importo possa o meno detrarre l'imposta versata a monte avente ad oggetto lo stesso importo.

17. Nella sentenza 11 luglio 1991 nella causa Lennartz, che ho già citato, la Corte ha affermato che un soggetto passivo, il quale utilizzi un bene tanto a fini professionali quanto a fini privati, in linea di principio ha un diritto assoluto alla detrazione dell'imposta versata a monte, «per quanto ridotta sia la proporzione dell'uso a fini professionali»²².

Tuttavia, come osserva giustamente il Bundesfinanzhof, vi è una notevole differenza fra la situazione nella causa Lennartz e la fattispecie ora in esame. La causa Lennartz riguardava un'autovettura per la quale non si

21 — V. sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punto 23).

22 — Sentenza Lennartz, già citata nella nota 16, punto 35. V., anche, i nn. 58 e 59 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs (Racc. 1991, pagg. 1-3826 e 1-3827).

poteva stabilire con precisione le parti che erano destinate ad uso privato e quelle destinate ad uso professionale. Per contro, la presente causa riguarda un immobile nel quale si può distinguere con precisione una parte ad uso privato ed una parte ad uso professionale. In altri termini, la causa Lennartz riguardava un bene economico unico, imponibile in quanto tale, e impiegato tanto per esigenze professionali quanto per esigenze private. La presente causa riguarda due parti di un bene immobile che devono essere considerate beni economici distinti (v., supra, paragrafo 10) e di cui una è usata a fini professionali, ed è per questo motivo imponibile, e l'altra è impiegata per fini privati, e non è quindi imponibile.

beni e i servizi sono destinati ad un uso imponibile (v., supra, paragrafo 16). Esso costituisce anche il punto di partenza della giurisprudenza della Corte relativa all'imposta sulla cifra d'affari gravante sui beni immobili:

«Come è stato messo in rilievo dalla Corte nella sentenza 5 maggio 1982 (causa 15/81, Schul, Racc. pag. 1409), il principio del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato *direttamente* sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi (...)» (il corsivo è mio)²³.

18. Secondo me, la parte non imponibile non va considerata per la detrazione dell'imposta versata a monte. Infatti, la neutralità del principio del sistema dell'imposta sulla cifra d'affari (v., supra, paragrafo 14) richiede che vi sia un nesso logico fra la misura in cui un bene è imponibile e la misura in cui lo stesso bene può comportare la detrazione dell'imposta versata a monte.

Lo stretto nesso fra l'imponibilità e la detraibilità dell'imposta versata a monte verrebbe meno se si ammettesse che la parte esente di un bene immobile possa comunque comportare la detraibilità dell'imposta versata a monte, la quale sarebbe così detratta dall'imposta gravante sulla parte imponibile dello stesso bene.

19. In risposta alla seconda questione pregiudiziale, concludo pertanto come segue: la parte usata a fini privati di un bene immobile, esente dall'imposta sulla cifra d'affari a

Tale nesso è formulato dalla stessa direttiva, la quale consente la detrazione dell'imposta versata a monte solo «nella misura in cui» i

23 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 16). Questa causa riguardava l'acquisto (futuro) e la locazione di un diritto relativo ad un appartamento.

seguito dell'interpretazione dell'art. 5, n. 1, che è sopra proposta (paragrafo 13), non è impiegata ai fini di operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva, e non può quindi comportare la detrazione dell'imposta versata a monte. Del resto, vorrei sottolineare che questa conclusione è conforme alla sentenza Lennartz. In questa sentenza la Corte ha affermato che un'autovettura la quale era stata completamente soggetta all'imposta sulla cifra d'affari all'atto della vendita doveva anch'essa comportare, del tutto e incondizionatamente, la detrazione dell'imposta versata a monte. In modo del tutto analogo, suggerisco ora alla Corte di dichiarare che un bene immobile il quale è soggetto soltanto in parte all'imposta sulla cifra d'affari all'atto della vendita può anch'esso comportare soltanto la detrazione parziale dell'imposta versata a monte. Il ragionamento sottostante è lo stesso.

La terza questione pregiudiziale

20. Con la terza questione il Bundesfinanzhof intende stabilire se un'eventuale rettifica della detrazione dell'imposta versata a monte possa essere limitata alla parte di un bene immobile impiegata a fini professionali. Tale rettifica, che è disciplinata nella Repubblica federale di Germania dall'art. 15a dell'UStG

1980, costituisce oggetto dell'art. 20 della direttiva. Questo articolo dispone fra l'altro:

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

- a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;
- b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni (...).

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. (...)

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».

21. Come la risposta alla seconda questione pregiudiziale consegue logicamente alla risposta alla prima questione, così la soluzione della terza questione pregiudiziale dipende dalla soluzione della seconda questione. In risposta a tale questione (v. *supra*, paragrafo 19), ho osservato che una parte di un bene immobile che è usata a fini privati ed è esentata dall'imposta sulla cifra d'affari non è impiegata ai fini di operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva, e non può quindi comportare la detrazione dell'imposta versata a monte. Orbene, se non si deve effettuare la detrazione dell'imposta versata a monte, non può neanche esservi la rettifica di tale detrazione.

22. La rettifica della detrazione dell'imposta versata a monte, a norma dell'art. 20, n. 2, della direttiva, *può* quindi certamente essere limitata alla parte di un bene immobile che è usata a fini professionali, il che comporta che la terza questione pregiudiziale dev'essere risolta affermativamente. Inoltre, poiché può esservi rettifica della detrazione solo nella misura in cui è possibile la stessa detrazione, la rettifica *non può* riguardare la parte del bene immobile che rientra nel patrimonio privato del venditore.

Conclusioni

23. In conclusione, suggerisco alla Corte di risolvere come segue le questioni sollevate:

- «1) La parte di un bene immobile che è impiegata a fini professionali costituisce in quanto tale, all'atto della vendita di detto bene, oggetto di una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, purché la parte ad uso privato del bene immobile rientri, all'atto della vendita, nel patrimonio privato del venditore e sia stata da lui tenuta al di fuori della sfera di applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari.

- 2) Nella misura in cui la parte di un bene immobile che è impiegata a fini privati è, in base a quanto precede, esente dall'imposta sulla cifra d'affari, si ritiene che la stessa parte non possa essere impiegata ai fini di operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva 77/388/CEE.

- 3) La rettifica della detrazione dell'imposta versata a monte, a norma dell'art. 20, n. 2, della direttiva 77/388/CEE, può essere limitata alla parte di un bene immobile che è impiegata a fini professionali. Del resto, tale rettifica non può riguardare la parte di un bene immobile che è impiegata a fini privati e che è esente dall'imposta sulla cifra d'affari in base alla soluzione della prima questione».