

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

12 febbraio 2009 *

Nel procedimento C-515/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 2 novembre 2007, pervenuta in cancelleria il 22 novembre 2007, nella causa

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), dai sigg. E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

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

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra C. Wissels e dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, dal sig. L. Inez Fernandes, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra T. Harris, in qualità di agente, assistita dal sig. K. Lasok, QC;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 dicembre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 6, n. 2, e 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).
- ² Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra la Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (Associazione delle organizzazioni di agricoltori e giardinieri del Nord; in prosieguo: la «VNLTO») e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze), riguardo alla riscossione posticipata in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

³ L'art. 2 della direttiva prevede quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

⁴ L'art. 6, n. 2, della direttiva così dispone

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

- a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'[IVA];

- b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza».

5 A termini dell'art. 17, nn. 2 e 6, della direttiva:

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

- a) l'[IVA] 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;

(...)

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

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

La normativa nazionale

- 6 L'art. 2 della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari (Wet op de omzetbelasting 1968), dispone quanto segue:

«L'imposta che ha colpito le cessioni di beni e le prestazioni di servizi all'imprenditore, gli acquisti intracomunitari di beni dallo stesso effettuate nonché le importazioni di merci che gli erano destinate è detratta dall'imposta da versare sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi».

7 L'art. 15 di detta legge così recita:

«1. L'imposta detratta dall'imprenditore ai sensi dell'art. 2 è:

- a) l'imposta che altri imprenditori gli hanno fatturato mediante fattura redatta secondo le norme applicabili nel corso del periodo relativo alla dichiarazione per i beni ed i servizi che gli sono stati forniti;

(...)

nei limiti in cui l'imprenditore utilizzi tali beni e servizi nell'ambito della sua impresa (...).

(...)

4. La detrazione dell'imposta è operata conformemente alla destinazione dei beni e dei servizi nel momento in cui l'imposta è fatturata all'imprenditore o nel momento in cui essa diviene esigibile. Se, nel momento in cui l'imprenditore si appresta ad utilizzare i beni ed i servizi, risulta che egli detrae la relativa imposta in proporzione superiore o inferiore a quella cui gli dà diritto l'utilizzo dei beni o dei servizi, la parte eccedente

detratta è esigibile in tale momento. L'imposta divenuta esigibile è versata in conformità all'art. 14 [della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari].

La parte dell'imposta che avrebbe potuto essere detratta, ma non lo è stata, gli sarà restituita su sua richiesta.

(...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

- ⁸ La VNLTO promuove gli interessi del settore agrario nelle province di Groningen, Friesland, Drenthe e Flevoland. I suoi soci, imprenditori operanti in tale settore, le versano contributi, perlopiù destinati alle attività di tutela dei loro interessi generali.
- ⁹ A parte la tutela di tali interessi, la VNLTO fornisce un certo numero di prestazioni di servizi individuali a favore dei propri soci, per i quali fattura loro un rimborso. Tali servizi sono parimenti proposti a terzi. Gli utili generati da tali attività commerciali sono destinati alla tutela degli interessi generali di detti soci.

- 10 Nel corso del 2000, la VNLTO acquistava beni e servizi poi utilizzati sia per le sue attività economiche assoggettate a IVA sia per altre attività che non presentano alcun collegamento con le prime. La VNLTO chiedeva la detrazione totale degli importi dell'IVA versati a monte per detti beni e servizi, tra i quali ricadono quelli afferenti ad attività relative alla tutela degli interessi generali dei suoi soci.
- 11 Per l'esercizio fiscale 2000, gli importi di IVA versati a monte e relativi alle prestazioni imponibili venivano detratti dalla VNLTO. Inoltre, veniva detratta una parte degli importi di IVA versati a monte e concernenti attività relative alla tutela degli interessi generali dei soci della VNLTO. Il 14 maggio 2001, la VNLTO chiedeva il rimborso di un importo supplementare di IVA, concernente dette attività. Pertanto, veniva reclamato un diritto a detrazione per un importo che rappresentava il 79 % dell'insieme dei beni e dei servizi acquisiti dalla VNLTO. Con decisione 3 agosto 2001, l'ispettore delle imposte negava il rimborso richiesto.
- 12 Con decisione 26 marzo 2002, l'ispettore delle imposte notificava alla VNLTO un avviso di riscossione posticipata per l'esercizio fiscale controverso. In tale avviso, gli importi dell'IVA pagata a monte sulle attività relative alla tutela degli interessi generali dei soci della VNLTO venivano imputati proporzionalmente ai redditi di quest'ultima generati da tali attività. Ne derivava una detrazione rappresentante il 49 % dell'insieme dei beni e servizi acquisiti dalla VNLTO.
- 13 Con lettera 26 aprile 2002, la VNLTO proponeva reclamo avverso tale avviso di riscossione posticipata. Con decisione 15 maggio 2002, l'ispettore delle imposte confermava detto avviso.

- 14 La VNLTO interponeva quindi appello avverso tale decisione dinanzi al Gerechtshof Leeuwarden (Corte d'appello di Leeuwarden). Il 17 giugno 2005, tale giudice respingeva il ricorso, ritenendo che le attività relative alla tutela degli interessi generali dei soci non costituissero un corollario diretto, durevole e necessario delle attività economiche della VNLTO e che quest'ultima non potesse detrarre l'imposta ad essa addebitata nei limiti in cui i beni e servizi acquisiti venivano utilizzati nell'ambito della promozione degli interessi generali dei soci.
- 15 Il 27 luglio 2005, la VNLTO proponeva ricorso per cassazione avverso la decisione del Gerechtshof Leeuwarden.
- 16 Lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi), in tal modo adito della controversia, rilevava che la controversia nella causa principale concerneva la detrazione di importi di IVA calcolati in sede di impegno di spese sostenute per acquisire beni e servizi utilizzati sia per attività economiche assoggettate a IVA sia per altre operazioni che non presentavano alcun legame con le prime.
- 17 Il giudice del rinvio si chiede, pertanto, se la VNLTO possa legittimamente destinare al suo patrimonio d'impresa beni diversi dai beni di investimento e dai servizi, in modo da poter detrarre immediatamente la totalità dell'IVA versata sul loro acquisto, anche se essi fossero parzialmente utilizzati nell'ambito di attività prive di qualsivoglia rapporto con le prestazioni imponibili in forza dell'art. 2 della direttiva
- 18 Ciò premesso, lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se gli artt. 6, n. 2, e 17, nn. 1, 2 e 6, della [direttiva] debbano essere interpretati nel senso che è consentito ad un soggetto passivo destinare integralmente alla sua impresa non solo i beni di investimento, ma tutti i beni e servizi utilizzati sia a fini

interni all'impresa sia a fini ad essa estranei, e di detrarre immediatamente ed integralmente l'imposta sul valore aggiunto applicata per l'acquisto dei beni e servizi medesimi.

- 2) Nel caso in cui la prima questione vada risolta in senso affermativo, se l'applicazione dell'art. 6, n. 2, della [direttiva] comporti, riguardo a servizi e beni diversi dai beni di investimento, che l'imposizione dell'IVA avvenga in un'unica soluzione nel periodo impositivo di godimento della detrazione per i servizi e beni medesimi, ovvero se l'imposizione debba avvenire anche in periodi successivi e, in tal caso, come debba essere determinata la base imponibile per i beni e servizi che non sono oggetto di ammortamento da parte del soggetto passivo».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

Osservazioni sottoposte alla Corte

- ¹⁹ Il governo dei Paesi Bassi sottolinea che un soggetto passivo, riguardo all'acquisto di beni di investimento, o di beni e servizi diversi da quelli di investimento, non può detrarre l'IVA fatturata nella misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per operazioni non assoggettate a tale imposta. Ciò si verificherebbe quando le attività in oggetto consistono nella tutela di interessi generali.

- 20 Tale governo ricorda che, secondo il suo statuto, la VNLTO ha come scopo la promozione degli interessi del settore rurale in diverse province dei Paesi Bassi nonché quelli degli imprenditori che operano in quel medesimo settore e chiarisce che a tal fine la VNLTO è membro del Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland e che, mediante tale organizzazione, essa intende garantire la tutela degli interessi degli agricoltori a livello comunale, provinciale, nazionale e internazionale. Detto governo indica che la VNLTO cerca di stimolare l'attuazione di una politica di sviluppo agricolo in materia di ricerca, di sensibilizzazione e di insegnamento.
- 21 Nel contesto delle discussioni svoltesi dinanzi alla Corte, il governo dei Paesi Bassi ha precisato che, per quanto riguarda la risposta alla prima questione sollevata, non può operarsi alcuna distinzione tra una persona fisica e una persona giuridica. Tuttavia, ha aggiunto che, nella causa principale, la VNLTO intende ottenere una detrazione dell'IVA attinente alle sue attività non economiche, nella specie quelle relative alla tutela degli interessi generali dei suoi soci.
- 22 Il governo tedesco ritiene che un soggetto passivo possa legittimamente destinare in toto alla propria impresa non solo i beni di investimento, ma anche tutti i beni utilizzati sia per i fini dell'impresa sia per fini ad essa estranei. Tale facoltà troverebbe applicazione riguardo ai servizi solo in quanto essi siano acquisiti nel contesto dell'uso di un bene integralmente destinato all'impresa. Nel contesto della tassazione dell'uso di tali beni o servizi a fini estranei all'impresa, spetterebbe agli Stati membri determinare le modalità impositive nel tempo.
- 23 Il governo portoghese sostiene che una persona giuridica non disponga della possibilità di detrarre integralmente l'IVA gravante su beni di investimento o su qualsiasi altro bene o servizio destinato esclusivamente a perseguire fini propri, quando, all'atto del loro acquisto, tali beni sono destinati sia alla realizzazione di attività assoggettate a tale imposta sia al compimento di operazioni non assoggettate ad essa.

24 Il governo del Regno Unito sostiene che un soggetto passivo non è autorizzato a destinare del tutto alla propria impresa beni e servizi diversi da quelli di investimento utilizzati per creare nuovi beni di investimento e che sono assoggettati ad un uso misto, vale a dire per i fini dell'impresa e per fini privati ovvero estranei all'impresa.

25 La Commissione fa valere che un soggetto passivo è autorizzato a destinare alla propria impresa solo i beni di investimento e, eccezionalmente, i servizi che presentino caratteristiche comparabili a quelle dei beni di investimento, utilizzati sia per i fini dell'impresa sia per fini ad essa estranei, ed a detrarre integralmente ed immediatamente l'IVA versata a monte.

Risposta della Corte

26 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio intende determinare, in sostanza, la portata del diritto alla detrazione dell'IVA, previsto dagli artt. 6, n.2, e 17, n. 2, della direttiva, in una situazione in cui il soggetto passivo abbia utilizzato beni e servizi per l'acquisto dei quali ha versato a monte l'IVA dovuta, sia per i fini della sua impresa sia, secondo il tenore letterale della questione posta, «a fini ad essa estranei», vale a dire, nella specie, ai fini di operazioni diverse da quelle imponibili.

27 Occorre ricordare, in limine, che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, intendendo garantire, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente

dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v. sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-1361, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

28 Pertanto, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può avervi né imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte (v. sentenze 30 marzo 2006, causa C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Racc. pag. I-3039, punto 24, e 14 settembre 2006, causa C-72/05, *Wollny*, Racc. pag. I-8297, punto 20).

29 Al fine di poter rispondere utilmente alla prima questione sollevata, occorre ricollocarla nel contesto di fatto descritto dal giudice nazionale nella decisione di rinvio.

30 Dalla descrizione dei fatti dello *Hoge Raad der Nederlanden* emerge che la VNLTO non esercita solo attività imponibili, ma anche attività esenti, vale a dire la tutela degli interessi generali dei suoi soci. Tale giudice ha parimenti rilevato che l'acquisto di beni e di servizi da parte della VNLTO è stato addebitato a titolo di spese generali di quest'ultima, senza che tali operazioni fossero esclusivamente imputate alle attività imponibili esercitate a valle da detta associazione.

31 Alla luce delle circostanze di fatto e in considerazione della domanda formulata dalla VNLTO, in cui essa chiede di poter beneficiare della detrazione di importi di IVA versati all'atto dell'acquisto di beni e servizi sia per attività imponibili sia per altre attività che non presentano alcun collegamento con esse, vale a dire attività consistenti nella tutela degli interessi generali dei suoi soci, il giudice del rinvio si è interrogato sulla questione se queste ultime attività potessero essere considerate come svoltesi «a fini estranei», ai

sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva, a quelle esercitate dall'associazione nel settore economico.

32 Nel contesto delle proprie riflessioni, il giudice del rinvio ha richiamato, segnatamente, la sentenza 14 luglio 2005, causa C-434/03, Charles e Charles-Tijmens (Racc. pag. I-7037), e segnatamente i punti 23-25 di tale sentenza, in cui la Corte ha ricordato la giurisprudenza relativa al regime dell'IVA applicabile ai beni di investimento ad uso misto, vale a dire utilizzati per fini tanto professionali quanto privati. Ne risulta che l'interessato ha la possibilità di scegliere, ai fini dell'IVA, se destinare un bene integralmente al patrimonio della propria impresa, se conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato escludendolo in tal modo completamente dal sistema dell'IVA, oppure inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzo professionale effettivo. 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. In tale contesto, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale o per finalità estranee alla sua impresa è assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva.

33 Lo Hoge Raad der Nederlanden ha ritenuto che tali principi possano parimenti trovare applicazione nei confronti di una «persona giuridica che, come soggetto passivo, svolge anche attività che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA» e quindi l'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva potrebbe essere applicabile nei suoi confronti.

34 È pacifico che attività come quelle consistenti, per un'associazione, nella tutela degli interessi generali dei suoi soci, non costituiscono attività «soggette all'[IVA]», ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva, quando non consistono in cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. I-483, punto 42 nonché la giurisprudenza citata).

35 Quanto alla questione se tali attività possano essere considerate come esercitate a «fini estranei», ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva, occorre rilevare che, nella causa sfociata nella sentenza 13 marzo 2008, causa C-437/06, *Securenta* (Racc. pag. I-1597), sentenza pronunciata successivamente all'introduzione del presente rinvio pregiudiziale, alla Corte è stato chiesto, inter alia, in che modo, nell'ipotesi di un soggetto passivo che eserciti al contempo attività economiche e non economiche, debba essere determinato il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

36 A tal riguardo, la Corte ha sottolineato, al punto 26 di detta sentenza, che le attività non economiche non ricadono nella sfera di applicazione della direttiva, precisando, al successivo punto 28, che il sistema delle detrazioni stabilito dalla direttiva riguarda l'insieme delle attività economiche di un soggetto passivo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste ultime siano, in linea di principio, di per sé soggette a IVA.

37 La Corte ha pertanto ritenuto, ai punti 30 e 31 della stessa sentenza, che l'IVA che ha gravato a monte sulle spese sostenute da un soggetto passivo non può dare diritto a detrazione nella misura in cui essa si riferisca ad attività che, in considerazione del loro carattere non economico, non rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva e che, nel caso in cui un soggetto passivo svolga contemporaneamente attività economiche, imponibili o esenti da imposta, e attività non economiche che non rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva, la detrazione dell'IVA che ha gravato sulle spese a monte è possibile soltanto qualora tali spese possano essere imputate a valle all'attività economica del soggetto passivo.

38 Dalle suesposte considerazioni risulta che, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 38 delle sue conclusioni, l'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva non è volto a stabilire una regola secondo cui operazioni che esulano dall'ambito di applicazione del regime dell'IVA possono essere considerate svolte a «fini estranei» all'impresa ai sensi

di tale disposizione. Tale interpretazione, infatti, avrebbe l'effetto di privare di contenuto l'art. 2, n. 1, della direttiva.

³⁹ Occorre ancora sottolineare che, a differenza della causa sfociata nella sentenza Charles e Charles-Tijmens, citata supra, 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 principale di cui trattasi concerne 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.

⁴⁰ Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione nel senso che gli artt. 6, n. 2, lett. a), e 17, n. 2, della direttiva devono essere interpretati nel senso che non sono applicabili all'uso di beni e servizi destinati all'impresa ai fini di operazioni diverse dalle operazioni imponibili del soggetto passivo, atteso che l'IVA dovuta per l'acquisto di tali beni e servizi relativi a dette operazioni non è detraibile.

Sulla seconda questione

⁴¹ Alla luce della risposta data alla prima questione pregiudiziale, non è necessario risolvere la seconda.

Sulle spese

⁴² Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

Gli artt. 6, n. 2, lett. a), e 17, 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che non sono applicabili all'uso di beni e servizi destinati all'impresa ai fini di operazioni diverse dalle operazioni imponibili del soggetto passivo, atteso che l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto di tali beni e servizi relativi a dette operazioni non è detraibile.

Firme