



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOLZI
presentate il 15 ottobre 2015¹

Causa C-128/14

**Staatssecretaris van Financiën
contro
Het Oudeland Beheer BV**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi, Paesi Bassi)]

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Sesta direttiva IVA — Articolo 5, paragrafo 7, lettera a) — Operazioni imponibili — Impiego per i bisogni dell'impresa di beni acquisiti nel quadro dell'impresa — Assimilazione a una cessione a titolo oneroso — Base imponibile — Articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b) — Prezzo di costo — Imposta sul valore aggiunto pagata e detratta — Diritto d'enfiteusi — Canone annuale»

1. Nella presente causa, vertente su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE², si chiede, nuovamente, alla Corte di fornire chiarimenti relativi alla determinazione della base imponibile delle operazioni denominate «cessioni interne».

2. Si tratta di operazioni per mezzo delle quali i soggetti passivi utilizzano per le esigenze delle loro imprese determinati beni per il cui acquisto non hanno pagato l'imposta sul valore aggiunto (IVA), poiché li hanno prodotti da sé, o, più in generale, li hanno acquisiti «internamente» nell'ambito della propria impresa³. Al fine di evitare vantaggi fiscali in favore di tali soggetti passivi, la sesta direttiva concedeva agli Stati membri la facoltà – prevista anche nella direttiva 2006/112/CE⁴ – di assimilare le cessioni interne, quando il bene era destinato all'esercizio di attività dell'impresa esenti da IVA, a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, e di assoggettare in tal modo detto utilizzo all'IVA. La Corte ha già avuto, più volte, l'occasione di occuparsi di questioni riguardanti il regime dell'IVA per tale genere di operazioni⁵.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Direttiva 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»).

3 — Questo tipo di operazioni sono denominate con diversi termini, come «cessioni a sé stessi», «cessioni assimilate», «cessioni d'integrazione» o «cessioni per i bisogni d'impresa». Tuttavia, poiché il conseguimento e l'impiego del bene si verificano all'interno dell'impresa, preferisco adoperare l'espressione «cessione interna».

4 — Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 pag. 1), che ha abrogato e sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2007, la sesta direttiva IVA [v. in particolare l'articolo 18, lettera a), della direttiva 2006/112].

5 — V. sentenze *Gemeente Leusden e Holin Groep* (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punti 90 e segg.); *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698); *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188), nonché *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265).

3. Le questioni pregiudiziali sollevate nella presente causa s'inseriscono nell'ambito di un contenzioso fra un'impresa, la Het Oudeland Beheer BV (in prosieguo: l'«Oudeland»), e lo Staatssecretaris van Financiën (amministrazione fiscale olandese) riguardante un avviso di accertamento per l'IVA relativo all'assoggettamento ad imposta di un'operazione immobiliare complessa, comportante la costituzione di un diritto di enfiteusi su un terreno e su un fabbricato in costruzione sito su detto terreno, il completamento del fabbricato e la sua concessione in locazione.

4. Il giudice del rinvio desidera accertare, in sostanza, se la costituzione del diritto d'enfiteusi e i costi del completamento del fabbricato, per i quali l'Oudeland ha già versato l'IVA, beneficiando tuttavia del diritto alla detrazione, possono essere inclusi nella base imponibile della cessione interna, consistente nella concessione in locazione del fabbricato come edificio adibito a ufficio. In caso affermativo, esso desidera sapere inoltre in che modo occorra determinare il valore del diritto di enfiteusi ai fini dell'imposta in esame.

I – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione

5. Sebbene la direttiva 2006/112 abbia abrogato e sostituito, con decorrenza dal 1° gennaio 2007, la sesta direttiva, in considerazione del periodo in cui si sono verificati i fatti in discussione nel procedimento principale, il medesimo procedimento continua ad essere disciplinato da tale ultima direttiva.

6. In generale, sono soggette a IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale⁶.

7. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, si considera cessione di un bene «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». L'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della medesima direttiva attribuisce agli Stati membri la facoltà di considerare come beni materiali «i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili». Ai sensi del paragrafo 5 dello stesso articolo, gli Stati membri possono considerare la consegna di taluni lavori immobiliari come una cessione.

8. L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, vale a dire la disposizione che riguarda la tassazione delle cessioni interne, prevede che gli Stati membri possono assimilare a una cessione a titolo oneroso «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]».

9. L'articolo 10, paragrafo 2, seconda frase, della sesta direttiva prevede che le cessioni di beni diverse da quelle di cui all'articolo 5, paragrafo 4, lettera b), della direttiva medesima e le prestazioni di servizi che comportano successivi versamenti di acconti o di pagamenti si considerano effettuate all'atto della scadenza dei periodi a cui si riferiscono tali acconti o pagamenti.

10. L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva riguarda la determinazione della base imponibile dell'IVA per le operazioni previste, in particolare, dall'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della direttiva medesima. Ai sensi della menzionata disposizione, la base imponibile di tali operazioni è costituita «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».

6 — V. articolo 2 della sesta direttiva, nonché articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112.

11. Secondo l'articolo 17, paragrafo 1, della sesta direttiva, il diritto a detrazione nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile. Il paragrafo 2 del medesimo articolo precisa che, nella misura in cui i beni siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore, in particolare, l'IVA dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite da un altro soggetto passivo [articolo 17, paragrafo 2, lettera a)] nonché l'IVA dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), [articolo 17, paragrafo 2, lettera c)]. Per quanto riguarda i beni 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, della sesta direttiva, stabilisce che «la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'[IVA] relativo alla prima categoria di operazioni».

12. L'articolo 20 della sesta direttiva prevede 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 d'investimento, ai sensi del paragrafo 2 del menzionato articolo 20, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni. Per quanto concerne i beni immobili, la durata di tale periodo può essere portata fino a vent'anni.

B – *Diritto olandese*

13. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della legge del 1968 sull'imposta sul valore aggiunto (*Wet op de omzetbelasting 1968*), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), si considerano cessioni di beni, in particolare, «la cessione di immobili da parte di colui che li ha prodotti ad eccezione dei terreni non edificati diversi dai terreni edificabili» [punto c)] nonché «la messa a disposizione per i bisogni dell'impresa, di beni prodotti nella propria impresa in casi in cui, se i beni fossero stati acquistati da un imprenditore, l'imposta gravante su tali beni non potrebbe essere oggetto di detrazione totale o parziale; sono assimilati a beni prodotti nella propria impresa beni prodotti su ordinazione mettendo a disposizione materiali, tra i quali è compreso il terreno» [punto h)].

14. Ai sensi del paragrafo 2 dello stesso articolo 3, si considera inoltre cessione di beni, inter alia, la costituzione di diritti cui sono soggetti i beni immobili, «tranne nel caso in cui il corrispettivo, maggiorato dell'imposta sul valore aggiunto, sia inferiore al valore economico di tali diritti. Il valore economico deve essere almeno pari al prezzo di costo, IVA inclusa, del bene immobile cui si riferisce tale diritto, quale risulterebbe se tale diritto fosse costituito da un terzo indipendente al momento dell'atto».

15. Ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 3, della legge relativa all'IVA, con riguardo a cessioni ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), «il corrispettivo è fissato, esclusa l'imposta sul valore aggiunto, nell'importo che dovrebbe essere pagato per i beni, se questi al momento della cessione fossero acquistati o prodotti nello stato in cui si trovano in quel momento».

16. Per quanto riguarda la base imponibile, l'articolo 8, paragrafo 5, lettera b), della legge relativa all'IVA, dispone che con regolamento amministrativo generale (*algemene maatregel van bestuur*) può stabilirsi in quale misura, nel caso di proprietà gravata, segnatamente, da diritti d'enfiteusi, i relativi oneri connessi rientrino in detto corrispettivo.

17. Tale disposizione è stata attuata dal decreto d'attuazione del 1968 relativo all'imposta sul valore aggiunto (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*; in prosieguo: il «decreto d'attuazione»), il cui articolo 5, paragrafo 1, stabilisce che, «per la costituzione, il trasferimento, la rinuncia o l'estinzione di un diritto d'enfiteusi (...), il valore del canone (...) è compreso nel corrispettivo, restando inteso che quest'ultimo non può essere superiore al valore economico del bene a cui il diritto è da ricollegare». Il paragrafo 5 dello stesso articolo prevede che il valore, in particolare, di un canone si determina ai sensi

dell'allegato A al detto decreto. L'allegato A, lettera b), del decreto d'attuazione, stabilisce che il valore di un canone «sottoposto a scadenza è fissato nell'importo annuo, moltiplicato per il numero di anni nei quali devono essere effettuati i pagamenti», restando inteso che ogni euro è calcolato in conformità di un'aliquota prescritta nell'allegato in parola.

II – Fatti di cui al procedimento principale, procedimento nazionale e questioni pregiudiziali

18. L'8 marzo del 2004 l'Oudeland ha acquisito, a fronte di un corrispettivo annuo da pagarsi anticipatamente (in prosieguo: il «canone annuo»), un diritto di enfiteusi relativo ad un lotto di terreno, compreso un edificio in costruzione ivi situato. La durata dell'enfiteusi era fissata in vent'anni. Il canone annuo ammontava ad un importo di EUR 330 000.

19. Poiché la costituzione di un diritto d'enfiteusi è stata assimilata, nei Paesi Bassi, alla cessione di un bene immobile ai fini della riscossione dell'IVA⁷ cui è assoggettata, all'Oudeland è stato addebitato, per la costituzione del proprio diritto di enfiteusi, un importo pari ad EUR 730 455 a titolo di IVA. Tale importo è stato calcolato, ai sensi dell'allegato A, lettera b) del decreto d'attuazione, applicando la relativa aliquota del 19% al valore capitalizzato (pari a EUR 3 844 550) del corrispettivo totale pattuito per la costituzione del diritto d'enfiteusi e percepito sotto forma di canoni annuali. L'Oudeland ha pagato tale importo all'imprenditore che ha costituito il diritto d'enfiteusi e, successivamente, lo ha detratto nella sua dichiarazione IVA relativa al mese di marzo 2004.

20. Dopo la costituzione del diritto d'enfiteusi l'Oudeland ha fatto completare la costruzione del fabbricato, che le è poi stato ceduto come edificio adibito ad ufficio pronto all'uso. I costi per il completamento dell'immobile adibito a ufficio ammontavano a EUR 1 571 749. L'Oudeland ha pagato EUR 298 632 a titolo di IVA e ha immediatamente detratto l'intero importo di tale IVA. Durante il completamento del fabbricato è scaduto il primo canone annuo per il diritto d'enfiteusi, che è stato pagato dall'Oudeland.

21. Dopo la consegna dell'immobile, l'Oudeland l'ha ceduto in locazione a decorrere dal 1° giugno 2004. Per una parte dell'immobile (pari, secondo le informazioni fornite dal Regno dei Paesi Bassi, al 12,5% della superficie dell'immobile) l'Oudeland ha optato, congiuntamente ai locatari, per la dispensa dall'esenzione dall'IVA vigente per la locazione di beni immobili⁸. La restante parte dell'immobile, pari all'87,5% della sua superficie, è stata concessa in locazione, essendo detta attività esente da IVA.

22. L'Oudeland ha considerato che la concessione in locazione dell'immobile dovesse essere qualificata come cessione interna, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della legge relativa all'IVA, disposizione basata sull'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, e ha pertanto pagato l'IVA relativa alla locazione della parte dell'immobile adibito a ufficio che beneficiava dell'esenzione dall'IVA e sulla quale non aveva pertanto diritto alla detrazione. L'Oudeland ha determinato la base imponibile includendo tutti i costi, al netto dell'IVA, per il completamento della costruzione, maggiorati dell'importo del canone annuo già scaduto al momento della cessione, cioè EUR 330 000.

7 — V. articolo 3, paragrafo 2, della legge relativa all'IVA (citato supra al paragrafo 14 delle presenti conclusioni). Questa disposizione è fondata sull'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva.

8 — Ciò è stato possibile in virtù dell'articolo 11, paragrafo 5, della legge relativa all'IVA, che si basa sull'articolo 13, parte C, lettera a), della sesta direttiva.

23. Tuttavia, l'amministrazione fiscale non ha condiviso tale approccio, e ha ritenuto che la base imponibile della concessione in locazione del fabbricato dovesse basarsi sui costi per il completamento della costruzione maggiorati del valore capitalizzato della totalità dei canoni, cioè un importo pari a EUR 3 844 500, calcolato ai sensi dell'allegato A, lettera b), del decreto d'attuazione. Essa ha quindi notificato all'Oudeland un avviso di rettifica per un importo pari alla differenza fra la base imponibile calcolata dall'Oudeland e quella calcolata dall'amministrazione fiscale. Quest'ultima ha poi respinto con decisione un'opposizione presentata dall'Oudeland contro l'avviso di rettifica.

24. L'Oudeland ha presentato ricorso avverso detta decisione innanzi al Rechtbank te 's-Gravenhage (tribunale di primo grado dell'Aia), che l'ha respinto. Ha quindi interposto appello avverso quest'ultima decisione innanzi al Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello dell'Aia), che l'ha accolto, annullando pertanto la sentenza del Rechtbank te 's-Gravenhage, la decisione dell'amministrazione fiscale nonché l'avviso di rettifica. Il giudice d'appello ha dichiarato che, in applicazione dell'articolo 8, paragrafo 3, della legge relativa all'IVA, nella base imponibile rientrava il prezzo di costo del terreno condotto in enfiteusi dall'Oudeland e che a questo fine occorre fare riferimento al valore che il terreno aveva per l'Oudeland al momento della cessione interna. Siffatto valore non poteva essere assimilato al valore che il terreno avrebbe in tale momento per un proprietario, ma doveva essere limitato al canone pagato prima del completamento dell'edificio.

25. L'amministrazione fiscale ha presentato dinanzi al giudice del rinvio un ricorso per cassazione contro tale sentenza.

26. La controversia pendente dinanzi a detto giudice verte sulla questione relativa all'accertamento del modo in cui si debba determinare la base imponibile ai fini dell'IVA per la cessione interna di cui trattasi nel procedimento principale. Detta controversia verte specificamente sulla questione di accertare se in detta base debbano essere inclusi unicamente i canoni annuali relativi alla costituzione del diritto d'enfiteusi versati alla data della cessione interna, o, piuttosto, il valore complessivo della costituzione di tale diritto, corrispondente al valore capitalizzato dei detti canoni.

27. In tale contesto, il giudice del rinvio, da un lato, osserva che, ai sensi della sentenza *Gemeente Vlaarding*⁹, in un caso come quello in esame, la base imponibile ai fini IVA è costituita dalla somma complessiva del valore del terreno, del valore dell'edificio eventualmente ivi ubicato e dei costi di realizzazione, nei limiti in cui il soggetto passivo non abbia ancora pagato l'IVA inerente a tale valore e costi. Lo stesso giudice si chiede tuttavia se la citata sentenza debba essere interpretata nel senso che occorra escludere dalla base imponibile voci del prezzo di costo sulle quali l'IVA sia già stata versata, anche quando il soggetto passivo ha successivamente detratto interamente l'IVA pagata su tali voci, sulla base delle disposizioni del diritto nazionale.

28. D'altra parte, se siffatte voci del prezzo di costo devono essere incluse nella base imponibile, il giudice del rinvio chiede in tal caso in quale modo debba calcolarsi detta base con riguardo alla determinazione del valore del diritto d'enfiteusi. Il giudice desidera sapere, in particolare, in che modo il valore dei canoni consecutivamente dovuti vada ricompreso nella base imponibile di una cessione interna.

29. Alla luce delle considerazioni illustrate lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il processo e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che il prezzo di costo del terreno o di altre sostanze o materiali per i quali il soggetto passivo ha pagato l'IVA sull'acquisizione, nella fattispecie mediante la costituzione di un diritto reale che conferisce il potere di utilizzare il bene immobile, non rientra nella base imponibile di

⁹ — C-299/11, EU:C:2012:698.

una cessione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva. Se la situazione sia diversa qualora il soggetto passivo al momento dell'acquisto abbia detratto detta imposta sul valore aggiunto, in forza delle disposizioni normative nazionali – a prescindere dalla circostanza che queste siano compatibili o meno con la sesta direttiva su tale punto.

- 2) Se, in una situazione come quella in esame, in cui il terreno con il fabbricato in costruzione è stato acquisito mediante la costituzione di un diritto reale ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che rientra nella base imponibile di una cessione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, il valore del canone, ossia il valore degli importi da pagarsi annualmente nel corso della durata, oppure della durata restante, del diritto reale».

III – Procedimento dinanzi alla Corte

30. L'ordinanza di rinvio è pervenuta in cancelleria in data 18 marzo 2014. L'Oudeland, il governo dei Paesi Bassi e la Commissione europea hanno formulato osservazioni orali e sono comparsi all'udienza tenutasi il 16 luglio 2015.

IV – Analisi giuridica

A – Osservazioni preliminari

31. Prima di rispondere alle questioni poste dal giudice del rinvio, è d'uopo, in via preliminare, presentare brevemente il regime dell'IVA applicabile alle cessioni interne, nonché la ragion d'essere e lo scopo di tale regime quali derivano dalla giurisprudenza della Corte.

32. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, divenuto l'articolo 18, lettera a), della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono assimilare a una cessione a titolo oneroso, e pertanto assoggettare a IVA, le operazioni denominate «cessioni interne» quando un soggetto passivo destina ai bisogni della propria impresa un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nell'ambito di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA.

33. In tal caso, ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, divenuto l'articolo 74 della direttiva 2006/112, la base imponibile per operazioni simili è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. Dalla decisione di rinvio risulta che, nel caso in esame, è pacifico che la base imponibile è stata calcolata sulla base del prezzo di costo. Non è contestato neanche che tale prezzo di costo includa il prezzo della costituzione del diritto d'enfiteusi e il prezzo per i lavori di completamento del fabbricato.

34. Dalla giurisprudenza della Corte deriva che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva riguarda situazioni in cui il meccanismo di detrazione previsto, in via generale, sia dalla sesta direttiva sia dalla direttiva 2006/112, non può essere applicato. In applicazione di tale meccanismo, 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. La disposizione in parola riguarda segnatamente quest'ultima ipotesi, vale a dire una situazione 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

IVA¹⁰.

35. In particolare, la menzionata disposizione consente 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 siano assoggettati alla stessa imposizione fiscale gravante sulle imprese che hanno acquistato i loro beni presso un terzo, la disposizione succitata 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 e quindi di assoggettare all'IVA il suddetto impiego¹¹.

36. Risulta da tali considerazioni che lo scopo della disposizione che consente agli Stati membri di assoggettare a IVA le cessioni interne è quello di evitare distorsioni della concorrenza e garantire la parità di trattamento dei soggetti passivi, in applicazione del principio di neutralità fiscale, inerente al regime dell'IVA¹². Siffatta disposizione è diretta precisamente a 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. La disposizione in parola mira ad assoggettare un soggetto passivo che impiega per i bisogni di un'attività esente da IVA beni ottenuti nel quadro della propria impresa alla stessa imposizione fiscale dei suoi concorrenti che esercitano la medesima attività esente da imposta mediante beni che essi hanno interamente acquistato presso un terzo¹³.

37. È tenendo in considerazione tali principi giurisprudenziali che si deve rispondere alle questioni pregiudiziali poste dal giudice del rinvio.

B – *Sulla prima questione pregiudiziale*

38. Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva si debbano interpretare nel senso che l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente da IVA, di un bene immobile costruito su un terreno sul quale il soggetto passivo ha acquisito un diritto reale che gli conferisce il potere di utilizzare tale terreno e tale bene immobile che ha fatto completare da un terzo sia oggetto di imposizione a titolo di IVA che ha come base imponibile il valore del diritto reale acquisito e i costi per il completamento dell'immobile, qualora il soggetto passivo abbia già assolto l'IVA relativa a detto valore e a detti costi, ma l'abbia già parimenti integralmente detratta.

39. Risulta dalla decisione di rinvio che, in relazione a tale questione pregiudiziale, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) desidera in sostanza ottenere dei chiarimenti sulla portata della sentenza *Gemeente Vlaardingen*¹⁴. La menzionata sentenza riguardava un caso analogo a quello in esame, in cui un comune aveva affidato a terzi la trasformazione di campi sportivi di cui era proprietario, concedendoli in seguito in locazione, attività esente da IVA. In detta sentenza la Corte ha giudicato che le due summenzionate disposizioni della sesta direttiva non ostano a che l'impiego, da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente da IVA, di terreni di cui è

10 — V. sentenza *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punto 25).

11 — *Ibidem* (punto 26).

12 — Conclusioni dell'avvocato generale Mazák nella causa *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:561, paragrafi 45 e 47 e giurisprudenza ivi citata).

13 — Sentenza *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punti 27 e 28).

14 — *Ibidem*.

proprietario e che ha fatto trasformare da un terzo, possa essere oggetto di un'imposizione a titolo di IVA, che ha come base la somma del valore del suolo 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 costi¹⁵.

40. Orbene, la questione del giudice del rinvio è diretta, in sostanza, a chiarire la portata dell'espressione «non abbia ancora pagato l'IVA inerente a tale valore e a tali costi» utilizzata dalla Corte nella detta sentenza e, in particolare, ad accertare se si debbano escludere dalla base imponibile dell'IVA voci di costi – nella fattispecie il valore del diritto d'enfiteusi e i costi dei lavori di completamento dell'immobile – sulle quali il soggetto passivo ha pagato l'IVA, ma l'ha anche detratta integralmente.

41. Mentre l'Oudeland e il governo dei Paesi Bassi convengono sul punto che, se l'IVA versata sulle voci di costi relativamente alla cessione interna è stata detratta allora non si verifica né doppia imposizione sostanziale né tassazione reiterata, cosicché tali elementi possono essere ricompresi nella base imponibile di detta cessione, la Commissione sostiene, al contrario, che gli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva non sarebbero nemmeno applicabili al caso di specie, poiché l'Oudeland aveva già pagato l'IVA sulla cessione e sui lavori di completamento dell'immobile. Secondo la Commissione, per correggere la situazione in cui si trovava l'Oudeland relativamente all'IVA sarebbe stato necessario ricorrere al meccanismo della rettifica delle detrazioni prevista dall'articolo 20 della sesta direttiva.

42. Occorre, in via preliminare, affrontare la questione dell'applicabilità, contestata dalla Commissione, delle disposizioni sulla tassazione delle cessioni interne in un caso come quello in esame. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva e della pertinente giurisprudenza, l'applicazione di tali disposizioni è subordinata a tre condizioni cumulative¹⁶. In primo luogo, il soggetto passivo deve avere ottenuto il bene nell'ambito della propria impresa, ivi compreso il caso in cui lo stesso abbia messo a disposizione i materiali o il terreno per la realizzazione di un bene immobile da parte di un terzo. In secondo luogo, il soggetto passivo deve aver destinato tale bene per i bisogni della propria impresa. In terzo luogo, l'acquisto dell'intero bene da un altro soggetto passivo non gli darebbe diritto alla detrazione completa dell'IVA. Qualora dette tre condizioni siano soddisfatte, l'uso del bene per le esigenze di impresa deve essere assimilato a una cessione imponibile¹⁷.

43. Spetta al giudice del rinvio determinare, in concreto, se, nel caso di specie, ricorrano le condizioni summenzionate. Ciononostante, nessun elemento nel fascicolo sembra contraddire tale conclusione e tanto il giudice del rinvio quanto le parti del procedimento principale convengono sull'applicabilità della disposizione in esame nel caso di specie. Innanzitutto, il fabbricato è stato ottenuto nel quadro dell'impresa, essendo stato completato da un terzo su un terreno e con i materiali messi a disposizione dall'Oudeland¹⁸. Essendo stato quindi concesso in locazione, il bene in parola è stato destinato ai bisogni dell'impresa. Inoltre, poiché l'edificio è stato parimenti utilizzato ai fini di 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.

44. Se l'operazione può essere assoggettata alle norme relative alla tassazione delle cessioni interne, dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'imposizione a titolo di IVA di tale operazione deve effettuarsi come segue.

15 — Ibidem (punto 37 e dispositivo della sentenza).

16 — Vedi, a tal proposito, le conclusioni dell'avvocato generale Sharpston nella causa Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, paragrafi da 60 a 62), alle quali la Corte fa espresso riferimento al punto 32 della propria sentenza Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — Ibidem (paragrafo 61).

18 — Questa situazione appare paragonabile a quella verificatasi nelle cause all'origine delle sentenze Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), e Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

45. Innanzitutto, la totalità dell'IVA pagata a monte dal soggetto passivo per l'acquisto dei beni ai fini dell'impiego operato a valle deve dare diritto alla detrazione di tale imposta, in conformità all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva¹⁹. Ne consegue che l'Oudeland ha correttamente assolto e successivamente detratto l'IVA sui costi relativi alla costituzione del diritto d'enfiteusi e al completamento dell'edificio.

46. In secondo luogo, questo stesso impiego è assoggettato a IVA e l'importo che il soggetto passivo è tenuto a pagare per tale impiego deve essere calcolato, conformemente all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, sulla base del valore integrale di ciascun elemento, fermo restando che l'IVA non deve essere stata anteriormente riscossa su detti elementi²⁰.

47. È proprio in detta fase che sorge la questione del giudice del rinvio. Nella misura in cui l'Oudeland ha già pagato l'IVA sulla costituzione del diritto d'enfiteusi e per i lavori di completamento del fabbricato, ma l'ha anche detratta, tali voci del prezzo di costo del bene impiegato possono essere prese in considerazione per la determinazione della base imponibile dell'IVA per l'impiego del bene oggetto della cessione interna?

48. Orbene, nella sentenza *Gemeente Vlaardingen* la Corte ha affermato che la facoltà di assimilazione di una cessione interna a una cessione effettuata a titolo oneroso non può essere esercitata per riscuotere un importo IVA sul valore dei beni che il soggetto passivo interessato ha messo a disposizione del terzo che li ha completati o migliorati, dato che tale soggetto passivo, nell'ambito di un'imposizione precedente, *aveva già pagato* l'IVA su detto valore²¹. La Corte ha spiegato che una simile imposizione reiterata sarebbe incompatibile, in primo luogo, con la caratteristica essenziale dell'IVA, secondo cui quest'ultima si applica al valore aggiunto dei beni o dei servizi considerati, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione. Inoltre, tale imposizione reiterata sarebbe parimenti incompatibile con la finalità della suddetta facoltà di assimilazione, che consiste, indubbiamente, nel permettere agli Stati membri di assoggettare all'IVA l'impiego di beni per i bisogni di attività esenti da IVA, ma non significa affatto autorizzare detti Stati ad assoggettare ripetutamente all'IVA una stessa quota del valore di tali beni²².

49. Come sostengono, in sostanza, l'Oudeland e il governo dei Paesi Bassi, da tale argomentazione risulta che l'intenzione della Corte era di evitare il cumulo dell'imposizione, vale a dire una doppia imposizione sostanziale e non soltanto formale. Orbene, non sussiste imposizione reiterata se, conformemente alla caratteristica essenziale del sistema dell'IVA, cui la Corte fa riferimento, l'IVA assolta sulle voci del prezzo di costo ricomprese nella base imponibile della cessione interna è stata detratta. È soltanto quando l'IVA inerente a tali voci rimane a carico del soggetto passivo, perché non sono state da questi portate in detrazione, che le voci in parola non devono essere prese in considerazione nella base imponibile della cessione interna.

50. Una siffatta interpretazione è peraltro rafforzata dalla giurisprudenza della Corte. In effetti, da un lato, nella citata sentenza *Gemeente 's-Hertogenbosch*, la Corte non ha più utilizzato il termine «pagata», ma ha specificato che l'IVA non deve essere stata anteriormente «riscossa» sugli elementi di cui tenere conto nella base imponibile²³. D'altro lato, inoltre, più di recente, nella sentenza *Property Development Company*²⁴, la Corte ha affermato che «in nessun caso, la base imponibile di cui

19 — Sentenza *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-299/11, EU:C:2012:698, punto 34).

20 — Sentenza *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punto 35) che fa riferimento alla sentenza *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punti da 28 a 33).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, punto 32. Il corsivo è mio.

22 — *Ibidem*.

23 — Sentenza *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punto 35, citata e ripresa al paragrafo 46 delle presenti conclusioni).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva può comprendere un valore sul quale il soggetto passivo ha già versato l'IVA senza aver potuto detrarla in seguito»²⁵. Ne consegue che i valori per i quali il soggetto passivo ha già assolto l'IVA, ma l'ha pure portata in detrazione, possono effettivamente essere inclusi nella detta base imponibile.

51. Di conseguenza, la circostanza che, nel procedimento principale, gli importi relativi all'IVA inerente alla costituzione del diritto d'enfiteusi nonché al completamento dell'immobile fossero stati pagati non osta a che dette voci del prezzo di costo siano prese in considerazione nella base imponibile della cessione interna ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, nei limiti in cui l'IVA relativa a tali elementi sia stata portata in detrazione.

52. Occorre inoltre rilevare che, giacché il bene immobile è stato impiegato solo parzialmente (fino a concorrenza dell'87,5% della superficie del fabbricato nella situazione di cui al procedimento principale) ai fini di attività esenti dall'IVA, la detrazione dell'IVA sarà esclusa soltanto in tale proporzione. Per il resto, nei limiti in cui i beni di cui trattasi sono utilizzati ai fini di operazioni assoggettate a imposta, vale a dire fino a concorrenza del 12,5% della superficie di detto fabbricato, in applicazione dell'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, l'Oudeland è, in via di principio, autorizzata a detrarre dall'imposta al cui pagamento è tenuta l'IVA versata per la cessione interna²⁶.

53. Va altresì respinto l'argomento della Commissione secondo cui, facendo espresso riferimento alla sentenza *Gemeente Leusden e Holin Groep*²⁷, per correggere la situazione di Oudeland riguardo all'IVA, si sarebbe dovuto ricorrere al meccanismo di rettifica delle detrazioni di cui all'articolo 20 della sesta direttiva e, in particolare, al paragrafo 2 di detto articolo.

54. Nella sentenza *Gemeente Leusden e Holin Groep* la Corte ha affermato che l'assimilazione ad una cessione a titolo oneroso, in conformità con l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, e la rettifica dell'IVA per i beni d'investimento prevista all'articolo 20, paragrafo 2, della stessa direttiva sono due meccanismi aventi lo stesso *effetto economico*, ossia quello di obbligare un soggetto passivo a pagare importi corrispondenti a detrazioni alle quali non aveva diritto, ma le cui modalità di pagamento sono diverse. Infatti, mentre l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva presuppone un pagamento unico, l'articolo 20, paragrafo 2, della stessa direttiva prevede, per quanto riguarda i beni d'investimento, rettifiche ripartite in diversi anni²⁸.

55. Tuttavia, discende ugualmente dalla medesima sentenza, che, sebbene i due meccanismi abbiano lo stesso effetto economico, essi non perseguono la stessa finalità. Infatti, soltanto la disposizione di cui all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva concerne l'impiego, da parte del soggetto passivo, di un bene per i bisogni dell'impresa. Ne consegue che, in una situazione nella quale la menzionata disposizione è applicabile, soltanto l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva può fungere da fondamento per richiedere a un soggetto passivo gli importi inizialmente detratti su un bene immobile che successivamente costituisce l'oggetto di una locazione esente²⁹.

56. Alla luce del complesso delle considerazioni esposte, propongo alla Corte di rispondere alla prima questione pregiudiziale che gli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, devono interpretarsi nel senso che l'impiego da parte di un soggetto passivo per i bisogni di un'attività economica esente da IVA di un bene immobile costruito su un terreno sul quale il soggetto passivo ha acquisito un diritto reale che gli conferisce il potere di utilizzare tale terreno e tale

25 — Ibidem (punto 42).

26 — Sentenza *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punto 36).

27 — C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, in particolare punti 90 e segg.

28 — Ibidem (punti 90 e 91). Il corsivo è mio.

29 — Ibidem (punto 92 e, a contrario, punto 93).

bene immobile che ha fatto completare da un terzo, può essere oggetto di imposizione a titolo di IVA la cui base imponibile sia costituita dal valore del diritto reale acquisito e dai costi per il completamento dell'immobile, qualora il soggetto passivo abbia già versato l'IVA inerente a tale valore e a tali costi, ma l'abbia del pari già integralmente detratta.

C – Sulla seconda questione pregiudiziale

57. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, alla Corte se, in un caso come quello di specie, nel quale il soggetto passivo ha acquisito il terreno con un fabbricato in corso di costruzione per mezzo della costituzione di un diritto reale, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il valore di tale diritto reale, che va incluso nella base imponibile di una cessione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della stessa direttiva, debba corrispondere al valore complessivo dei canoni annui – vale a dire il valore totale degli importi da pagare di anno in anno per tutta la durata del diritto reale – o al valore degli importi ancora da pagare a titolo di canone annuo per la rimanente durata del diritto d'enfiteusi oppure, ancora, al valore dei canoni annui già scaduti.

58. Il giudice del rinvio osserva, innanzitutto, che la sesta direttiva non prevede alcuna regola per la base imponibile dei diritti reali previsti all'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della direttiva medesima. Esso ritiene, da un lato, che potrebbe affermarsi che il valore degli importi dovuti successivamente per l'acquisto di un diritto d'enfiteusi non rientra nel prezzo di costo dell'immobile, poiché detti importi costituiscono il corrispettivo per un diritto temporaneo di uso, né l'acquirente li deve versare in un'unica soluzione al momento in cui acquisisce il diritto, ma sono dovuti nel corso degli anni.

59. D'altra parte, tuttavia, quando lo Stato membro, analogamente al Regno dei Paesi Bassi, si è avvalso della possibilità di assimilare un diritto reale a un bene materiale e quando, in forza della normativa nazionale, la costituzione e il trasferimento nel corso della durata di un tale diritto reale costituiscono la base non per un'imposta dovuta in funzione del periodo di utilizzo del bene immobile e dei pagamenti periodici che devono essere effettuati, bensì per un'imposta dovuta in un'unica soluzione sul totale degli importi pattuiti per l'intero periodo o per il periodo rimanente (sotto forma di «canone capitalizzato»), ciò potrebbe avere la conseguenza che, al momento della cessione di cui all'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della legge relativa all'IVA, il prezzo di costo debba includere gli importi da pagare a titolo di canone. Il giudice del rinvio si interroga anche circa la compatibilità di una tale disciplina nazionale con l'articolo 10, paragrafo 2, della sesta direttiva.

60. L'Oudeland ritiene che i canoni futuri non possano essere inclusi nel prezzo di costo per il soggetto passivo, in quanto l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva prevede espressamente che il prezzo di costo deve essere determinato nel momento in cui si effettua la cessione interna. Il governo dei Paesi Bassi ritiene per contro che occorra tenere conto del valore capitalizzato dei canoni per tutta la durata del diritto d'enfiteusi, che costituisce il valore del corrispettivo totale del diritto d'enfiteusi, quale pattuito fra le parti al momento della costituzione di tale diritto.

61. È importante ricordare, innanzitutto, che la regola enunciata dall'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, secondo cui la base imponibile per le operazioni di cui, in particolare, all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), di tale direttiva, è costituita «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», deroga alla regola generale enunciata all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva, secondo la quale la base imponibile per le operazioni soggette a IVA è costituita dal corrispettivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi oggetto di tali

operazioni³⁰.

62. Deriva inoltre, senza ambiguità, da detto articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), che solo in mancanza del prezzo d'acquisto dei beni o di beni simili la base imponibile di un impiego ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva è costituita dal «prezzo di costo», determinato nel momento in cui si effettua l'operazione³¹. Il criterio del prezzo di costo costituisce dunque un criterio di determinazione della base imponibile che potrebbe essere definita «doppiamente residuale», poiché è applicabile solo se né il criterio generale del corrispettivo, né il criterio sussidiario del prezzo d'acquisto del bene o di beni analoghi sono applicabili³².

63. Come ho già rilevato al paragrafo 33 delle presenti conclusioni, secondo il giudice del rinvio, nella misura in cui è pacifico che, nel caso di specie, manca il prezzo di acquisto di un bene analogo all'immobile, è allora il prezzo di costo che costituisce il criterio pertinente per determinare la base imponibile dell'impiego di cui trattasi.

64. La giurisprudenza fornisce alcune indicazioni circa l'applicazione di tale criterio. Così, per determinare il prezzo di costo, è d'uopo esaminare in dettaglio quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo³³. Inoltre, al fine di determinare la base imponibile ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, è opportuno basarsi sul valore integrale di ognuno degli elementi che devono essere considerati³⁴. Risulta, poi, dal testo stesso della citata disposizione che il prezzo di costo deve essere determinato nel momento in cui si effettua l'operazione imponibile, cioè nel momento in cui si verifica l'utilizzo del bene per l'attività esente³⁵.

65. Inoltre, come ha giustamente rilevato il governo dei Paesi Bassi, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, quando è usato per determinare la base imponibile di un utilizzo ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della medesima direttiva, deve leggersi alla luce dello scopo specifico perseguito da detta ultima disposizione, come illustrato ai paragrafi da 34 a 36 delle presenti conclusioni, vale a dire prevenire distorsioni della concorrenza assicurando la parità di trattamento fra i soggetti passivi, conformemente al principio di neutralità fiscale.

66. Infine, è parimenti necessario considerare la circostanza che, nella fattispecie, in virtù della disposizione interna basata sull'articolo 5, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva³⁶, la costituzione di un diritto d'enfiteusi è stata assimilata alla cessione di un bene.

67. Dalle considerazioni sino a qui illustrate deriva che, per garantire la parità di trattamento fra soggetti passivi, la determinazione del prezzo di costo complessivo per l'imposizione relativa alla destinazione ai fini di un'attività esente di un bene acquisito nel quadro dell'impresa, dovrà essere diretta a imporre all'interessato, nella fattispecie l'Oudeland, la stessa pressione fiscale cui sarebbe

30 — V. sentenza *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punti 33 e 34) nonché, per analogia, relativamente agli articoli 73 e 74 della direttiva 2006/112, la sentenza *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, punto 31). Infatti, le operazioni previste dall'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva consistono, in particolare, nell'impiego ai fini di un'attività economica esente da IVA di beni acquisiti nel quadro dell'impresa. In tutte le ipotesi di assimilazione a una cessione a titolo oneroso, il soggetto passivo non consegue nessun corrispettivo reale idoneo a fungere da base imponibile per il calcolo dell'IVA, conseguendone che la regola generale enunciata dall'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della menzionata direttiva non può applicarsi.

31 — Sentenza *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punto 37).

32 — V., a proposito del criterio del prezzo di costo, le considerazioni di cui al paragrafo 39 delle conclusioni dell'avvocato generale Sharpston nella causa *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152).

33 — V. sentenza *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punto 40 in fine).

34 — V., analogamente, sentenze *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punto 28), e *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punto 35).

35 — V. sentenza *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punto 30).

36 — Cioè l'articolo 3, paragrafo 2, della legge relativa all'IVA (v. paragrafo 14 delle presenti conclusioni).

stato assoggettato un concorrente di riferimento che esercitasse la stessa attività esente per mezzo di un bene (nella fattispecie il terreno e il fabbricato completato) in relazione al quale avesse acquisito il diritto di enfiteusi e per il quale avesse pagato l'IVA, che non potrebbe tuttavia detrarre in quanto l'attività per la quale utilizza detto bene è esente.

68. In un caso come quello in esame, siffatto prezzo di costo totale sarà costituito, da un lato, dal valore integrale del prezzo dei lavori di completamento del fabbricato e, dall'altro, dal valore complessivo del prezzo di costo della costituzione del diritto d'enfiteusi (sul terreno e sul fabbricato in costruzione) determinato nel momento in cui il fabbricato viene impiegato ai fini dell'attività esente. Orbene, quest'ultimo valore corrisponde, a mio avviso, al valore (capitalizzato) degli importi ancora da pagare a titolo di canone annuo al momento dell'utilizzo del bene. Tale valore corrisponde infatti al costo che il concorrente di riferimento dovrebbe sostenere – allo scopo di esercitare la stessa attività esente – per poter costituire un diritto d'enfiteusi sul bene avente una durata corrispondente a quella del diritto reale di cui dispone l'interessato sul bene nel momento in cui il bene medesimo viene utilizzato ai fini dell'attività esente.

69. A tal proposito, occorre ricordare che la costituzione di un diritto d'enfiteusi, diritto reale derivante dal diritto romano, si caratterizza per il conferimento al titolare, per una durata convenuta e a fronte di un corrispettivo, dello stesso diritto di godimento del bene di cui dispone il proprietario, escludendo ogni altro soggetto dal beneficio di siffatto diritto, nonché per la circostanza che il concedente diviene proprietario dei miglioramenti e delle costruzioni che l'acquirente ha effettuato in costanza del rapporto³⁷. La modalità di pagamento del corrispettivo può essere pattuita fra le parti, potendosi effettuare in unica soluzione o scaglionandola nel tempo (come, nella fattispecie, in canoni annui).

70. Poiché un elemento essenziale del diritto d'enfiteusi è che il conferimento del diritto è limitato nel tempo, è dunque chiaro che il valore complessivo della costituzione di tale diritto è proporzionale alla durata del conferimento del diritto di cui trattasi. Di conseguenza, tale valore diminuisce con il trascorrere del tempo.

71. Così, se, ad esempio, il fabbricato completato fosse stato destinato dall'Oudeland ai fini dell'attività esente 10 anni dopo aver costituito a suo favore il diritto di enfiteusi avente una durata di 20 anni, il concorrente di riferimento, menzionato al paragrafo 67 delle presenti conclusioni, sarebbe rappresentato da un soggetto passivo che, al fine di esercitare l'attività di locazione esente, avrebbe dovuto acquisire il diritto d'enfiteusi (sul quale pagherebbe l'IVA senza poterla detrarre successivamente) per una durata di soli 10 anni. In un caso simile non sarebbe giustificato fare pagare all'interessato che procede a un impiego ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva (l'Oudeland nel nostro esempio) l'IVA sul valore della totalità dei canoni pattuiti per la durata complessiva del diritto d'enfiteusi. Tale valore non corrisponderebbe infatti al prezzo di costo del diritto d'enfiteusi *determinato al momento dell'impiego*.

72. È sulla base di tali considerazioni che, da un lato, non credo, contrariamente a quanto sostiene il governo dei Paesi Bassi, che il valore capitalizzato dei canoni per tutta la durata del diritto d'enfiteusi possa corrispondere al valore integrale del prezzo di costo del diritto d'enfiteusi come determinato nel momento in cui si verifica l'utilizzo del bene³⁸. Unicamente nel caso in cui l'impiego del bene si verifichi nel momento della costituzione del diritto d'enfiteusi si configurerebbe tale ipotesi.

37 — V. sentenza «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, punto 55), che riguardava il diritto d'usufrutto, il quale è un diritto reale come il diritto d'enfiteusi. Senza che sia necessario, a mio parere, trattare delle differenze o somiglianze fra il diritto d'enfiteusi e la locazione di beni immobili, mi limito a rilevare che una differenza fondamentale fra le due situazioni giuridiche, che potrebbe giustificare un trattamento fiscale differenziato, consiste nel fatto che la costituzione del diritto d'enfiteusi in quanto diritto reale è assimilabile, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, a una cessione a titolo oneroso, mentre ciò non vale per la locazione.

38 — Conformemente a quanto ho posto in rilievo al paragrafo 67 delle presenti conclusioni, non posso aderire all'approccio raccomandato dal governo dei Paesi Bassi secondo il quale il concorrente di riferimento sarebbe un soggetto passivo che esercita la stessa attività non esente avendo acquistato la proprietà dell'immobile interamente da un terzo. Infatti, il valore d'acquisto di un diritto d'enfiteusi su un bene è necessariamente inferiore al valore di acquisto della proprietà del medesimo bene. Non sono pertanto due valori paragonabili.

73. D'altra parte, sulla base delle stesse considerazioni, mi sembra escluso, contrariamente a quanto afferma l'Oudeland, che il prezzo di costo del diritto d'enfiteusi possa corrispondere solo al valore dei canoni già pagati. Detto valore non corrisponde, infatti, al valore del diritto d'enfiteusi determinato al momento dell'impiego del bene. A tal proposito, contrariamente a quanto sostiene l'Oudeland, la circostanza che il prezzo di costo non sia stato ancora interamente pagato non è rilevante per la determinazione del prezzo in parola, che deve intendersi come il costo che sosterebbe il concorrente di riferimento di cui al paragrafo 67 delle presenti conclusioni.

74. Per quanto riguarda, infine, i dubbi del giudice del rinvio sulla conformità all'articolo 10, paragrafo 2, della sesta direttiva, della disciplina olandese che prevede che la costituzione o il trasferimento del diritto reale comporta il pagamento dell'IVA in unica soluzione sul totale degli importi pattuiti per la durata complessiva, rilevo che lo stesso giudice del rinvio afferma che la causa dinanzi ad esso pendente non riguarda una fattispecie direttamente considerata da tale questione. Di conseguenza, non credo che per la Corte sia strettamente necessario trattare siffatta questione nell'ambito della presente causa. A tal proposito, mi limito a rilevare che, in ogni caso, il criterio previsto dalla disposizione di cui si chiede l'interpretazione, nel contesto della seconda questione pregiudiziale, cioè l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, è quello del prezzo di costo, cosicché il valore che deve essere incluso nella base imponibile prevista da tale disposizione è il valore complessivo della voce prezzo di costo, a prescindere dalle modalità di pagamento pattuite.

75. In conclusione, ritengo che si debba rispondere alla seconda questione dichiarando che, in un caso come quello in esame nel procedimento principale, in cui il soggetto passivo ha acquisito un terreno con un fabbricato in corso di costruzione per mezzo della costituzione di un diritto reale, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che il valore di tale diritto reale, che deve essere incluso nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della citata direttiva, deve corrispondere al valore integrale degli importi ancora da pagare a titolo di canone annuo nel momento dell'impiego del bene.

V – Conclusioni

76. In base alle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali formulate dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) nei seguenti termini:

- 1) Gli articoli 5, paragrafo 7, lettera a), e 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), 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, devono interpretarsi nel senso che l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente dall'imposta sul valore aggiunto, di un bene immobile costruito su un terreno sul quale il soggetto passivo ha acquisito un diritto reale che gli conferisce il potere di utilizzare tale terreno e tale bene immobile, che ha fatto completare da un terzo, può essere oggetto di imposizione a titolo dell'imposta sul valore aggiunto la cui base imponibile sia costituita dal valore del diritto reale acquisito e dai costi per il completamento dell'immobile, qualora il soggetto passivo abbia già pagato l'imposta sul valore aggiunto inerente a tale valore e a tali costi, ma l'abbia del pari già integralmente detratta.
- 2) In un caso come quello in esame nel procedimento principale, in cui il soggetto passivo ha acquisito un terreno con un fabbricato in corso di costruzione per mezzo della costituzione di un diritto reale, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della detta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che il valore di tale diritto reale, che deve essere incluso nella base imponibile di una cessione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della citata direttiva, deve corrispondere al valore integrale degli importi ancora da pagare a titolo di canone annuo nel momento dell'impiego del bene.