

SENTENZA DELLA CORTE

4 ottobre 1995 *

Nel procedimento C-291/92,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Bundesfinanzhof nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Finanzamt Uelzen

e

Dieter Armbrecht,

domanda vertente sull'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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann e P. Jann, presidenti di sezione, G. F. Mancini,

* Lingua processuale: il tedesco.

J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (relatore), D. A. O. Edward, G. Hirsch e H. Ragnemalm, giudici,

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il signor Armbrecht, dal signor Bernd Kleemann, consulente fiscale;
- per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Henri Étienne, consigliere giuridico principale, in qualità di agente;

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Finanzamt Uelzen, rappresentato dalla signora Christel Kuwert, Ministerialrätin presso il ministero delle Finanze della Bassa Sassonia, in qualità di agente, del signor Armbrecht, del governo tedesco e della Commissione, all'udienza del 17 giugno 1993,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale W. Van Gerven, presentate all'udienza del 15 settembre 1993,

vista l'ordinanza 13 dicembre 1994 di riapertura della fase orale,

viste le risposte addotte ai quesiti scritti della Corte:

- per il signor Armbrecht, dal signor Bernd Kleemann;
- per il governo tedesco, dal signor Ernst Röder;
- per il governo francese, dalla signora Edwige Belliard, direttore aggiunto presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Jean-Louis Falconi, segretario degli Affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, dai signori Luís Fernandes, direttore del servizio giuridico presso la direzione generale per le Comunità europee del ministero degli Affari esteri, e Angelo Seiça Neves, giurista presso la stessa direzione, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla signorina Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, membro del servizio giuridico, in qualità di agente;

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Finanzamt Uelzen, rappresentato dalla signora Christel Kuwert, del signor Armbrrecht, del governo tedesco e della Commissione all'udienza del 14 marzo 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale F. G. Jacobs, presentate all'udienza del 6 aprile 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ Con ordinanza 28 aprile 1992, pervenuta in cancelleria il successivo 1° luglio, il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).
- ² Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di un ricorso proposto dal signor Armbrrecht avverso un provvedimento del Finanzamt Uelzen (in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'accertamento dell'imposta sulla cifra d'affari per l'esercizio 1981.

- 3 Il signor Armbrecht, albergatore, era proprietario di un immobile che comprendeva un albergo, un ristorante e alcune parti usate come alloggio privato. Nel 1981 vendeva detto immobile al prezzo di 1 150 000 DM «più l'IVA al 13%».
- 4 In forza dell'art. 4, n. 9, lett. a), dell'Umsatzsteuergesetz del 1980 (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG»), le operazioni disciplinate dal Grunderwerbsteuergesetz (legge relativa all'imposta sugli acquisti immobiliari) sono esenti dall'imposta sulla cifra d'affari. Tuttavia, l'art. 9 dell'UStG autorizza i soggetti passivi a trattare dette operazioni come soggette all'imposta quando esse sono effettuate «a favore di un altro imprenditore e per l'impresa di quest'ultimo». Il signor Armbrecht optava per la tassazione della vendita del suo immobile conformemente a quest'ultima disposizione.
- 5 Nella sua 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 che era destinata ad un uso professionale. Per contro, considerava esente dall'imposta sulla cifra d'affari l'importo di 157 705 DM per l'abitazione ad uso privato. Egli fatturava corrispettivamente all'acquirente soltanto l'imposta sulla cifra d'affari relativa alla prima di dette due parti.
- 6 A seguito di un'ispezione il Finanzamt assoggettava all'imposta sulla cifra d'affari la vendita dell'abitazione privata. Il signor Armbrecht proponeva ricorso avverso detto provvedimento dinanzi al Finanzgericht della Bassa Sassonia. Questo tribunale riteneva che un immobile usato in parte ai fini di un'impresa e in parte per

abitazione privata si suddividesse in due beni economicamente indipendenti ai fini della normativa sull'imposta sul valore aggiunto. Il signor Armbricht, non avendo fatturato all'acquirente l'imposta sul valore aggiunto sulla vendita dell'alloggio privato, non era debitore, secondo il Finanzgericht, dell'imposta su detta vendita.

- 7 Il Finanzamt proponeva ricorso in cassazione (Revision) contro detta pronuncia. Nutrendo dubbi sull'interpretazione della direttiva, non soltanto per quanto riguarda la sua applicabilità all'immobile venduto dal signor Armbricht, ma anche quanto alla portata del diritto alla detrazione da essa stabilito, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento fintantoché la Corte non si sia pronunciata in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

- «1) Se, nel caso della vendita di un bene immobile, la parte di quest'ultimo adibita ad attività d'impresa costituisca oggetto di una cessione autonoma ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.
 - 2) Se un immobile, di cui una parte viene destinata a finalità private mentre l'altra viene destinata a fini aziendali, debba considerarsi, a norma dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, integralmente utilizzato per le operazioni imponibili dell'impresa, o se soltanto la parte adibita ad attività d'impresa debba essere considerata destinata alle dette attività.
 - 3) Se la rettifica della detrazione dell'imposta precedentemente assolta di cui all'art. 20, n. 2, della direttiva possa essere limitata alla parte di un bene immobile adibita ad attività d'impresa».
- 8 L'art. 2, n. 1, della direttiva assoggetta all'imposta sul valore aggiunto 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.

- 9 A norma dell'art. 5, n. 1, della direttiva «si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 10 L'art. 13, punto B, della direttiva stabilisce una serie di esenzioni per operazioni aventi ad oggetto beni immobili, tra le quali figurano:

«g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a);

h) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera b)».

- 11 L'art. 13, punto C, della direttiva aggiunge per dette esenzioni la seguente riserva:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) (...)

b) operazioni di cui al punto B, lettere (...) g) e h).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

Sulla prima questione

- 12 Per quanto riguarda la prima questione il governo tedesco sottolinea che l'immobile del signor Armbrecht costituisce un bene unico nel diritto civile tedesco e figura come tale nel registro fondiario. Esso dovrebbe pertanto essere considerato un unico bene per l'applicazione della direttiva.
- 13 È vero che l'art. 5, n. 1, della direttiva non delimita la portata dei diritti di proprietà trasferiti, la quale dev'essere determinata a seconda del diritto nazionale da applicare; tuttavia, la Corte ha affermato che la finalità della direttiva, che mira a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili, sarebbe compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro (sentenza 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Racc. pag. I-285).
- 14 Ne consegue che la questione sollevata, la quale non riguarda il diritto civile relativo alla cessione, ma l'obbligo d'imposta, non può essere risolta in base al diritto nazionale da applicare nella causa principale.
- 15 La prima questione dev'essere pertanto intesa nel senso che essa verte sul punto se un soggetto passivo, quando vende un bene di cui aveva scelto di riservare una parte al suo uso privato, agisca, per quanto riguarda la vendita di questa parte, in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva.

- 16 Dal testo dell'art. 2, n. 1, della direttiva discende che un soggetto passivo deve agire «in quanto tale» perché un'operazione possa essere soggetta all'imposta sul valore aggiunto.
- 17 Orbene, un soggetto passivo che effettua un'operazione a titolo privato non agisce in quanto soggetto passivo.
- 18 Di conseguenza, un'operazione effettuata da un soggetto passivo a titolo privato non è soggetta all'imposta sul valore aggiunto.
- 19 Nessuna disposizione della direttiva osta del resto a che un soggetto passivo che intende conservare una parte di un bene nel suo patrimonio privato possa escluderla dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto.
- 20 Siffatta interpretazione dà la possibilità a un soggetto passivo di scegliere, ai fini dell'applicazione della direttiva, di inserire o meno nella sua impresa la parte di un bene che è destinata al suo uso privato. Ciò è conforme a uno dei principi fondamentali della direttiva, secondo il quale un soggetto passivo deve sostenere l'onere dell'imposta sul valore aggiunto soltanto quando esso si riferisce a beni o a servizi che egli utilizza per il suo consumo privato e non per le sue attività professionali soggette ad imposta. Tale possibilità di scelta non osta neanche all'applicazione di un altro principio, affermato dalla Corte nella sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795), secondo il quale beni d'investimento impiegati tanto per fini professionali quanto per fini privati possono tuttavia essere trattati come beni d'impresa per i quali l'imposta sul valore aggiunto è in via di principio del tutto detraibile.

- 21 Come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 50 delle sue conclusioni, la ripartizione fra la parte destinata all'esercizio delle attività professionali e quella riservata all'uso privato del soggetto passivo deve essere effettuata in base alle proporzioni di uso professionale e di uso privato durante l'anno d'acquisto e non in base alla ripartizione geografica. Il soggetto passivo deve peraltro manifestare, durante tutto il periodo nel corso del quale detiene il bene di cui trattasi, l'intenzione di conservarne una parte nel suo patrimonio privato.
- 22 A quanto precede il governo tedesco non può opporre che l'art. 13, punto C, della direttiva, poiché consente agli Stati membri di restringere la portata e di determinare le modalità dell'esercizio del diritto — che essi possono accordare ai loro soggetti passivi — di optare per l'imposizione delle operazioni esenti in forza del punto B dello stesso articolo, lett. g) e h), fa sì che il legislatore tedesco sia competente a imporre a un soggetto passivo, in un caso come quello di specie, la tassazione su tutto l'immobile.
- 23 Tale assunto è infatti incompatibile con la direttiva. Anche se il diritto di opzione contemplato dall'art. 13, punto C, della direttiva consente di trasformare una cessione esente in una cessione soggetta ad imposta e conferisce al soggetto passivo un diritto di detrazione, detto diritto non consente di trasformare una cessione che non rientra nel campo di applicazione dell'imposta, quale definito dalla direttiva, in una cessione imponibile.
- 24 Si deve pertanto risolvere la prima questione nel senso che un soggetto passivo, quando vende un bene di cui aveva scelto di riservare una parte al suo uso privato, non agisce, per quanto riguarda la vendita di questa parte, in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva.

Sulla seconda questione

- 25 Con la seconda questione il giudice a quo chiede in sostanza se un soggetto passivo che vende un bene e che all'atto del suo acquisto, aveva scelto di non destinarne una parte alla sua impresa, potesse, durante il periodo nel corso del quale egli esercitava quest'ultima, detrarre dall'imposta di cui era debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per tutto il bene ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva, oppure se dovesse essere presa in considerazione per l'applicazione di detta disposizione soltanto la parte del bene destinata alla sua impresa.
- 26 L'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva dispone che, nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite.
- 27 È soltanto nella misura in cui una merce viene impiegata ai fini delle operazioni soggette ad imposta che un soggetto passivo può detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per detta merce.
- 28 È assodato che, se il soggetto passivo sceglie di non assegnare una parte di un bene al suo patrimonio professionale, questa parte non fa mai parte dei beni dell'impresa. Non si può pertanto ritenere che il soggetto passivo utilizzi beni dell'impresa per esigenze private ai fini degli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, lett. a), della direttiva. Ne consegue che detta parte, che non è utilizzata per effettuare prestazioni o cessioni professionali soggette ad imposta, non rientra nella sfera di applicazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e non dev'essere considerata per l'applicazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva.

- 29 Si deve pertanto risolvere la seconda questione come segue: quando un soggetto passivo vende un bene e all'atto del suo acquisto aveva scelto di non destinarne una parte alla sua impresa, si deve prendere in considerazione, per l'applicazione dell'art. 17, n. 2, della direttiva, soltanto la parte del bene destinata alla sua impresa.

Sulla terza questione

- 30 Con la terza questione il giudice a quo chiede se la rettifica delle detrazioni, effettuata a norma dell'art. 20, n. 2, della direttiva, possa essere limitata alla parte dell'immobile destinata all'impresa.

- 31 L'art. 20, n. 2, della direttiva dispone:

«Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica dev'essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati».

- 32 Poiché, come risulta dalla soluzione fornita alla seconda questione, il diritto a detrazione stabilito dall'art. 17, n. 2, della direttiva si applica soltanto alla parte del bene di cui trattasi destinata all'impresa, anche la rettifica di detta detrazione dev'essere limitata a questa parte del bene.

- 33 Si deve pertanto risolvere la terza questione nel senso che la rettifica delle detrazioni, effettuata a norma dell'art. 20, n. 2, della direttiva, dev'essere limitata alla parte dell'immobile destinata all'impresa.

Sulle spese

- 34 Le spese sostenute dai governi tedesco, francese, portoghese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof con ordinanza 28 aprile 1992, dichiara:

- 1) Un soggetto passivo, quando vende un bene di cui aveva scelto di riservare una parte al suo uso privato, non agisce, per quanto riguarda la vendita di questa parte, in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 2, n. 1, della 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

- 2) Quando un soggetto passivo vende un bene e all'atto del suo acquisto aveva scelto di non destinarne una parte alla sua impresa, si deve prendere in considerazione, per l'applicazione dell'art. 17, n. 2, della citata direttiva, soltanto la parte del bene destinata alla sua impresa.
- 3) La rettifica delle detrazioni, effettuata a norma dell'art. 20, n. 2, della citata direttiva, dev'essere limitata alla parte dell'immobile destinata all'impresa.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 4 ottobre 1995.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias