

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

2 giugno 2005*

Nel procedimento C-378/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad (Paesi Bassi) con decisione 18 ottobre 2002, pervenuta in cancelleria il 21 ottobre 2002, nella causa

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relatore), J. Malenovský e U. Löhmus, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs

cancelliere: sig.ra M. Múgica Arzamendi, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e a seguito della trattazione orale del 23 settembre 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Waterschap Zeeuws Vlaanderen, dal sig. H. de Kat, in qualità di agente, assistito dal sig. R. Brouwen, advocaat;

- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra S. Terstal, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e H. van Vliet nonché dalla sig.ra D.W.V. Zijlstra, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 novembre 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Waterschap Zeeuws Vlaanderen (in prosieguo: la «WZV») e lo Staatssecretaris van Financiën in merito ad una domanda di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata dalla WZV in occasione della costruzione e della cessione di un impianto industriale.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

- 3 Ai termini dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, compreso nel capo II, intitolato «Campo di applicazione»:

«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. 4, nn. 1-3 e 5, della detta direttiva dispone quanto segue:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate (...).

3. Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

(...)

b) la cessione di un terreno edificabile.

(...)

(...)

5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

(...)

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

5 L'art. 20, nn. 1 e 2, della sesta direttiva recita:

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

- a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;
- b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni[i], in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distribuzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'art. 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. 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.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 anni».

Normativa nazionale

La legge 28 giugno 1968

- 6 Con legge 28 giugno 1968 in materia di IVA (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, pag. 329; in prosiegue: la «legge») il Regno dei Paesi Bassi ha introdotto un'imposta sulla cifra di affari fondata su un sistema di imposta sul valore aggiunto.
- 7 Ai sensi dell'art. 7 di tale legge, si considera «imprenditore» chiunque eserciti un'attività economica in modo indipendente. L'articolo contiene anche una disposizione relativa agli organismi di diritto pubblico che effettuano in veste diversa da quella di imprenditore prestazioni o cessioni suscettibili, per loro natura, di essere eseguite da un imprenditore. Secondo questa disposizione un decreto ministeriale può stabilire che i detti organismi siano considerati imprenditori allorché effettuano prestazioni o cessioni siffatte.
- 8 L'art. 11, n. 1, lett. a) e b), della legge dispone che la cessione e la locazione di beni immobili sono in linea di principio esenti dall'IVA, ma prevede alcune eccezioni ove ne presentino congiuntamente domanda, nel primo caso, l'imprenditore cedente e il cessionario e, nel secondo, il locatore e il locatario.

Il decreto di attuazione

- 9 Le autorità dei Paesi Bassi hanno adottato, con decreto ministeriale 30 agosto 1968, il decreto di attuazione della legge sull'imposta sulla cifra di affari (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, n. 169; in prosieguo: il «decreto di attuazione»).
- 10 Ai sensi dell'art. 3, lett. a), del decreto di attuazione, gli organismi di diritto pubblico sono considerati imprenditori relativamente alla cessione di beni immobili e alla cessione ovvero alla costituzione di diritti sugli stessi.
- 11 Gli artt. 13 e 13 a dello stesso decreto, diretti in particolare a trasporre le disposizioni dell'art. 20 della sesta direttiva, stabiliscono a tal fine il meccanismo di rettifica inerente al diritto alla deduzione.

Causa principale e questioni pregiudiziali

- 12 La WZV è un organismo di diritto pubblico incaricato del controllo delle acque in una parte dei Paesi Bassi. Nell'esercizio di tale attività essa opera in veste di pubblica autorità ai sensi dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva e non è dunque soggetta al pagamento dell'IVA.
- 13 In adempimento delle proprie incombenze la WZV faceva costruire un impianto di depurazione delle acque reflue (in prosieguo: l'«impianto»), per il quale pagava la

somma di circa fiorini olandesi (NLG) 7,2 milioni a titolo di IVA. L'impianto entrava in funzione nel 1990.

- 14 Con due altri organismi pubblici addetti al controllo delle acque la WZV conveniva di centralizzare l'utilizzo dell'impianto per il trattamento dei fanghi derivanti dalla depurazione delle acque reflue. Tali due altri organismi contribuivano finanziariamente agli investimenti suppletivi necessari per l'utilizzo dell'impianto da parte delle tre strutture interessate. A partire dal 1993 la WZV computava ai due altri organismi la loro parte dei costi del trattamento centralizzato dei fanghi, senza tuttavia chiedere loro il pagamento dell'IVA. D'intesa con la WZV, l'ispettore tributario aveva infatti acconsentito a che ad essi non fosse imputata l'IVA previa rinuncia della WZV al diritto alla deduzione dell'imposta assoluta a monte.
- 15 Nel dicembre 1994 la WZV costituiva una fondazione per la promozione dell'ambiente nelle Fiandre olandesi (in prosieguo: la «fondazione») alla quale vendeva l'impianto per un prezzo, IVA esclusa, di circa NLG 18 milioni.
- 16 Tenuto conto delle circostanze in cui si è svolto, questo trasferimento di proprietà dev'essere considerato, secondo il collegio remittente, una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva e dell'art. 3, n. 1, della legge che su tale art. 5 è basata. Il giorno della vendita la WZV prendeva in locazione dalla fondazione l'impianto per un periodo di nove anni e due giorni.
- 17 La WZV e la fondazione presentavano congiuntamente all'ispettore tributario una richiesta di dispensa dall'esenzione prevista per la vendita e per la locazione dell'impianto, in conformità all'art. 11, n. 1, lett. a) e b), della legge, il quale traspone

le disposizioni dell'art. 13, parte C, della sesta direttiva in ordine alla possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA alla vendita e alla locazione di beni immobili.

- 18 Basandosi sulle disposizioni degli artt. 13 e 13 a del decreto di attuazione, la WZV quantificava l'importo dell'IVA che le era stata fatta versare in rapporto alla costruzione dell'impianto passibile, a suo avviso, di rettifica in circa NLG 3,6 milioni, ossia nei 5/10 del totale. Erano trascorsi, infatti, cinque anni dall'acquisto dell'impianto e dovevano passarne altri cinque.

- 19 Nella sua dichiarazione relativa al quarto trimestre del 1994 la WZV presentava all'ispettore tributario una richiesta di rimborso per circa NLG 3,6 milioni.

- 20 La richiesta veniva respinta perché, al momento della cessione dell'impianto, la WZV non aveva diritto ad alcuna rettifica ai sensi delle disposizioni del decreto di attuazione dirette a trasporre l'art. 20 della direttiva.

- 21 La WZV presentava un ricorso contro la decisione di rigetto adottata dall'ispettore tributario. A seguito della sentenza pronunciata in appello dal Gerechtshof te Amsterdam, la controversia veniva portata in cassazione dinanzi allo Hoge Raad.

- 22 Secondo il collegio remittente, alla WZV, che ha eseguito l'operazione di vendita in veste di soggetto passivo e ha chiesto, insieme all'acquirente dell'impianto, di essere dispensata dall'esenzione applicabile a tale operazione, dovrebbe in linea di principio riconoscersi il diritto alla rettifica dell'IVA assolta sulla costruzione dell'immobile. Lo Hoge Raad nutre tuttavia un dubbio al riguardo, tenuto conto della giurisprudenza della Corte.

- 23 A suo giudizio, si tratta di accertare se un organismo di diritto pubblico, che ha utilizzato un bene in quanto pubblica autorità e non ha, di conseguenza, dedotto l'IVA assolta all'atto del suo acquisto, abbia diritto, al pari di un soggetto passivo che abbia utilizzato un bene per prestazioni esenti, alla rettifica di cui all'art. 20 della sesta direttiva nel caso in cui successivamente ceda tale bene in veste di soggetto passivo e tale cessione sia imponibile.
- 24 Il collegio remittente ravvisa un'ulteriore difficoltà nel fatto che la WZV ha rinunciato al diritto alla deduzione dell'imposta assolta a monte in forza dell'accordo raggiunto con l'ispettore tributario. Così agendo, essa risulta aver rinunciato ad ascrivere parte dell'impianto al suo patrimonio aziendale.
- 25 Il giudice remittente si domanda se la giurisprudenza della Corte concernente la facoltà del soggetto passivo di scegliere di destinare i beni di investimento al patrimonio privato oppure a quello aziendale si applichi mutatis mutandis agli organismi di diritto pubblico.
- 26 Lo Hoge Raad ha pertanto deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai sensi dell'art. 20 (in particolare nn. 2 e 3) della sesta direttiva, un organismo di diritto pubblico, relativamente ad un bene d'investimento da esso acquistato e ceduto ad un terzo dietro corrispettivo, per la quale cessione l'organismo deve essere considerato soggetto passivo, abbia diritto alla rettifica dell'IVA pagata al momento dell'acquisto, nei limiti in cui tale ente abbia

utilizzato il detto bene nell'ambito di attività esercitate in quanto pubblica autorità, di cui all'art. 4, n. 5, della direttiva.

- 2) Se, in base alla sesta direttiva, un organismo di diritto pubblico abbia il diritto di escludere completamente dal patrimonio aziendale un bene d'investimento da esso in parte utilizzato per effettuare attività in quanto soggetto passivo e in parte per esercitare attività in quanto pubblica autorità, facoltà che la Corte di giustizia ha riconosciuto ai soggetti passivi persone fisiche».

Osservazioni preliminari

- 27 Dalle indicazioni fornite dal collegio remittente ed esposte ai punti 12 e 13 della presente sentenza risulta che la WZV ha acquistato l'impianto in adempimento del suo incarico di controllo delle acque del territorio assegnatole e che, in tale ambito, ha agito in veste di pubblica autorità.
- 28 Con la prima questione s'intende, dunque, accertare se un organismo di diritto pubblico che acquista un bene d'investimento in veste di pubblica autorità ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva e che successivamente vende tale bene in quanto soggetto passivo possa, relativamente a tale vendita, beneficiare di una rettifica ex art. 20 della sesta direttiva per dedurre l'IVA assolta all'acquisto del bene.

Sulla prima questione

- 29 Occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, l'applicazione delle norme sull'IVA alle operazioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi

all'interno di un paese, comprese le regole in materia di diritto alla deduzione, dipende dalla condizione di soggetto passivo della persona che effettua l'operazione.

30 Un soggetto passivo può dedurre dall'IVA di cui è debitore l'imposta da lui stesso assolta ove abbia soddisfatto le condizioni di cui all'art. 17 della sesta direttiva.

31 Tale art. 17, n. 1, dispone che il diritto alla deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. In base all'art. 10, n. 2, della sesta direttiva, questo momento corrisponde a quello di cessione del bene. Così, in caso di acquisto di un bene, il diritto alla deduzione sorge allorché il bene è ceduto. Ai termini dell'art. 17, n. 2, sempre della sesta direttiva, nella misura in cui li adopera a fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre l'IVA che ha assolto su beni cedutigli da un altro soggetto passivo.

32 Dal disposto dei detti artt. 2 e 17 risulta che solo chi è soggetto passivo ed agisce in quanto tale allorché acquista un bene ha diritto a dedurre e può dedurre l'IVA dovuta o assolta relativamente a tale bene se lo utilizza ai fini di sue operazioni imponibili (v., per quanto riguarda l'art. 17 della sesta direttiva, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 8).

33 Al contrario, chi non è soggetto passivo non ha diritto a dedurre l'IVA eventualmente pagata sull'acquisto di un bene. Le sue attività — cessioni di beni o prestazioni di servizi — non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme sull'IVA quale definito all'art. 2 della sesta direttiva.

- 34 Occorre osservare che, a norma dell'art. 4, n. 5, di tale direttiva, gli organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività ovvero per le operazioni che compiono in veste di pubblica autorità.
- 35 Ne discende che tali organismi, fra i quali la WZV, agendo in veste di pubblica autorità all'atto di acquisto di un bene d'investimento, non vantano in linea di principio alcun diritto di deduzione relativamente a tale bene.
- 36 Occorre, nondimeno, chiedersi se un cambiamento intervenuto nella situazione dell'organismo interessato riguardo all'assoggettamento all'IVA possa avere ripercussioni sul diritto alla deduzione. Ci si chiede, in particolare, se il fatto che in un secondo momento l'organismo acquisti la qualità di soggetto passivo relativamente ad alcune operazioni su di un bene che aveva acquistato non come soggetto passivo possa dargli diritto alla deduzione dell'IVA assolta su tale bene e permettere una rettifica ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva.
- 37 La sentenza che ha definito la causa Lennartz, cit., riguardava una persona fisica assoggettata all'IVA che aveva acquistato ed utilizzato un veicolo per fini privati e che, successivamente, avendo adibito tale bene anche ad usi professionali, aveva cercato di dedurre l'IVA pagata all'acquisto.
- 38 Dopo aver ricordato che l'art. 17 della sesta direttiva stabilisce il momento in cui nasce il diritto alla deduzione e fatto osservare che solo la veste nella quale il privato interessato ha agito a al momento dell'acquisto del bene può far nascere il detto diritto, la Corte ha affermato che, invece, l'art. 20 della stessa direttiva, intitolato «Rettifica delle deduzioni», non contiene alcuna disposizione sulla nascita del diritto alla deduzione: esso si limita a fissare il meccanismo di calcolo delle rettifiche delle deduzioni iniziali e non può, quindi, far nascere un diritto alla deduzione, né

trasformare l'imposta assolta da un soggetto passivo in relazione ad operazioni non imponibili in un'imposta deducibile ai sensi del detto art. 17 (v. sentenza Lennartz, cit., punti 11 e 12).

- 39 Si deve applicare questo ragionamento ad un organismo di diritto pubblico che agisce in quanto pubblica autorità al momento dell'acquisto di un bene d'investimento. Tale organismo, infatti, non avendo agito in qualità di soggetto passivo, non gode, non diversamente da un privato che agisce per fini privati, di alcun diritto a dedurre l'IVA assolta su quel bene.
- 40 La circostanza che successivamente tale organismo abbia agito in quanto soggetto passivo non può, dunque, sul fondamento dell'art. 20 della sesta direttiva, rendere possibile la deduzione ex art. 17 di quest'ultima dell'imposta da lui stesso assolta nell'ambito di operazioni effettuate in veste di pubblica autorità e per questo non tassate.
- 41 Contrariamente a quanto fa valere la WZV, tale organismo non può essere equiparato ad un soggetto passivo che esercita sia attività imponibili, sia attività esenti. Come osservato sopra, la qualità di soggetto passivo è determinante e va accertata con riferimento al momento dell'acquisto del bene in questione da parte del detto organismo.
- 42 La WZV sostiene, poi, che l'impossibilità di dedurre l'IVA assolta a monte crea una distorsione significativa della concorrenza che giustifica, a suo parere, l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, ai cui sensi gli organismi di diritto pubblico devono essere considerati soggetti passivi. Per illustrare l'esistenza di una distorsione di concorrenza la WZV compara la situazione di un operatore di mercato con quella di un organismo di diritto pubblico asserendo

che in circostanze analoghe l'operatore di mercato potrebbe dedurre l'IVA assolta a monte da quella percepita a valle.

- 43 Anche questo argomento dev'essere respinto. L'eventuale distorsione di concorrenza in circostanze quali quelle della causa principale trova origine più nell'esercizio da parte dell'organismo di diritto pubblico del diritto di optare per la tassazione della vendita e della locazione del bene immobile in questione che nell'applicazione del regime in base al quale gli organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le operazioni che compiono in veste di pubblica autorità. Come l'avvocato generale ha osservato al paragrafo 38 delle conclusioni, se è vero che tale regime può di per sé compromettere in certa misura l'applicazione dei principi di neutralità e di parità di trattamento, si tratta pur sempre di un effetto inerente alla presenza di eccezioni nel sistema IVA.
- 44 La prima questione va perciò risolta nel senso che un organismo di diritto pubblico che acquista un bene d'investimento in veste di pubblica autorità ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva e, di conseguenza, non in qualità di soggetto passivo, e che in un secondo momento vende tale bene in veste di soggetto passivo, non beneficia relativamente a tale vendita di un diritto a rettifica ex art. 20 della stessa direttiva per dedurre l'IVA assolta all'acquisto del detto bene.

Sulla seconda questione

- 45 Tale questione è implicitamente sollevata per il caso in cui un organismo di diritto pubblico come la WZV sia considerato, all'acquisto di un bene d'investimento,

esercitare in parte attività economiche nel senso dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, in parte attività di cui al n. 5, primo comma, del medesimo articolo. Tenuto conto delle considerazioni svolte in sede di risposta alla prima questione, secondo le quali il detto organismo risulta aver effettuato l'acquisto non come soggetto passivo, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

- 46 Nei confronti delle parti della causa principale, questo procedimento ha carattere di incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, salvo quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi la Corte (Terza Sezione) dichiara:

Un organismo di diritto pubblico che acquista un bene d'investimento in veste di pubblica autorità ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, 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, e, di conseguenza, non in qualità di soggetto passivo, e che in un secondo momento vende tale bene in veste di soggetto passivo, non beneficia relativamente a tale vendita di un diritto a rettifica ex art. 20 della stessa direttiva per dedurre l'IVA assolta all'acquisto del detto bene.

Firme