

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ELEANOR SHARPSTON

presentate l'11 dicembre 2008¹

1. Ai sensi della normativa comunitaria in materia di IVA, come interpretata dalla Corte di giustizia, una persona che costruisce un immobile per utilizzarlo in parte per operazioni professionali imponibili ed in parte per fini privati ha il diritto di destinare integralmente l'immobile alla propria impresa, ottenendo perciò il diritto immediato alla detrazione integrale dell'IVA pagata a monte sui costi di costruzione. Egli deve quindi trattare l'uso dell'abitazione per fini privati come una prestazione a titolo oneroso, soggetta al pagamento dell'IVA a valle. Anche così, tale meccanismo può conferire all'interessato un vantaggio fiscale rispetto ad un'altra persona che costruisca un immobile simile senza destinarlo ad un uso professionale imponibile e che, pertanto, non dà diritto a detrazione dell'imposta a monte.

2. Nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Verwaltungsgerichtshof austriaco (Corte d'appello amministrativa) chiede se il suddetto vantaggio sia compatibile con il principio della parità di trattamento e con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato. Il giudice nazionale solleva altresì alcune questioni relative alla validità di una disposizione nazionale di esclusione dal diritto alla detrazione, posta in essere anteriormente all'entrata in vigore della normativa comunitaria in materia di IVA ma modificata

in un momento successivo sulla base di un errore nell'interpretazione della giurisprudenza della Corte.

Diritto comunitario pertinente

Disposizioni fondamentali

3. La causa di cui è investito il giudice nazionale riguarda un'abitazione costruita fra il 2002 ed il 2004, perciò la normativa comunitaria pertinente è la sesta direttiva IVA².

2 — 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, più volte modificata; in prosieguo la «sesta direttiva»). È stata sostituita, con effetto a partire dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) il cui scopo è presentare le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale previa una rifusione della struttura e del testo che tuttavia non comporti, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente (v. terzo 'considerando'). Pertanto, i seguenti riferimenti incrociati alle disposizioni della direttiva 2006/112 non implicano un'identità di formulazione con le corrispondenti disposizioni della sesta direttiva.

1 — Lingua originale: l'inglese.

4. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, di tale direttiva³, sono soggette 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». Conformemente all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a)⁴, la base imponibile è di norma costituita dall'intero corrispettivo [versato].

operazioni elencate in particolare all'art. 13 della sesta direttiva⁷, o nel caso di operazioni che esulano del tutto dall'ambito di applicazione dell'IVA, come quelle a titolo gratuito o che non vengono effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

I problemi derivanti dall'uso misto

5. Tuttavia, a norma dell'art. 17, n. 2⁵, il soggetto passivo può detrarre dall'imposta di cui è debitore («imposta a valle») l'IVA dovuta o assolta per le merci che gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo («imposta a monte»), nella misura in cui i detti beni e servizi siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (a valle). Ai sensi dell'art. 17, n. 1⁶, il diritto a detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile (vale a dire, in sostanza, quando vengono acquistati i beni o i servizi a monte, anziché quando vengono forniti i beni o prestati i servizi a valle).

7. Alcune disposizioni riguardano aspetti delle difficoltà che possono derivare dal fatto che, per qualunque motivo, beni o servizi soggetti ad imposta forniti ad un soggetto passivo possono essere utilizzati in parte per operazioni imponibili a valle ed in parte per scopi diversi. Ovviamente, in tali circostanze è importante mantenere la distinzione tra operazioni imponibili ed altre operazioni, nonché la corrispondenza tra le detrazioni dell'imposta a monte e la riscossione dell'imposta a valle.

6. Poiché il diritto a detrazione sorge unicamente rispetto ai beni e ai servizi utilizzati per operazioni imponibili, esso non sussiste nel caso in cui i detti beni o servizi siano utilizzati per operazioni esenti da IVA, vale a dire le

8. Sono previsti due tipi di impiego «misto». Da un lato, vi sono situazioni in cui un soggetto passivo acquista beni o servizi nel

3 — V. art. 2, n. 1, lett. a) e c) della direttiva 2006/112.

4 — V. art. 73 della direttiva 2006/112.

5 — V. art. 168, lett. A) della direttiva 2006/112.

6 — V. art. 167 della direttiva 2006/112.

7 — V. artt. 131-137 della direttiva 2006/112. In particolare, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva esenta da IVA l'affitto e la locazione di beni immobili; tuttavia, l'art. 13, parte C, lett. a), autorizza gli Stati membri ad accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione dell'affitto e della locazione di beni immobili [art. 135, n. 1, lett. l) e 137, n. 1, lett. d), della direttiva 2006/112].

corso della sua attività e li utilizza in parte per scopi professionali e in parte per scopi non professionali. Dall'altro, vi sono casi in cui un'impresa realizza operazioni a valle sia imponibili sia non soggette ad imposta.

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

9. Pertanto, per quanto riguarda, in primo luogo, l'uso privato di beni dell'impresa e le situazioni ad esso equiparabili, l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva⁸ prevede quanto segue: «È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto».

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

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

10. Analogamente, con riguardo ai servizi, l'art. 6, n. 2⁹, così dispone:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

11. Pertanto, fatta salva la possibilità di introdurre una deroga ai sensi dell'art. 6, n. 2, le due disposizioni citate implicano che il soggetto passivo, nel caso in cui utilizzi beni o servizi della sua impresa per scopi non professionali, dopo avere dedotto l'imposta a monte sui beni o servizi acquistati a fini professionali, deve versare l'IVA su tale operazione.

⁸ — V. art. 16 della direttiva 2006/112.

⁹ — V. art. 26 della direttiva 2006/112.

12. In questi casi la base imponibile viene stabilita conformemente all'art. 11, parte A, n. 1, lett. b) e c)¹⁰ a norma del quale essa è costituita:

«(...)

b) per le operazioni di cui all'articolo 5, paragraf[o] 6 (...), 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;

(c) per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi;

(...)».

10 — V. artt. 74 e 75 della direttiva 2006/112.

13. In secondo luogo, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva¹¹ riguarda le situazioni in cui i beni o i servizi vengono utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione dell'IVA, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto. In questi casi, ai sensi del primo comma, «la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni».

14. A norma del secondo comma, detto prorata di regola si determina ai sensi dell'art. 19¹² — che lo definisce in sostanza come una frazione corrispondente al quoziente tra il giro di affari relativo ad operazioni che danno diritto alla detrazione dell'IVA e il giro di affari totale¹³.

11 — V. art. 173 della direttiva 2006/112.

12 — V. artt. 174 e 175 della direttiva 2006/112.

13 — Tuttavia l'art. 17, n. 5, consente altresì agli Stati membri di derogare, entro certi limiti, a detta disposizione. In particolare, concede la possibilità di tenere contabilità distinte per la parte di attività soggetta ad imposta e per quella esente, nonché la possibilità di stabilire il prorata detraibile dell'imposta a monte in funzione dell'uso cui sono destinati i beni o i servizi — ad esempio, metà dell'imposta a monte potrebbe essere dedotta per beni di cui una metà sia stata utilizzata per operazioni imponibili a valle e l'altra metà per operazioni a valle non soggette ad imposta, indipendentemente dal valore relativo delle due serie di operazioni.

15. Inoltre, l'art. 20, nn. 1 e 2, della sesta direttiva¹⁴ dispone che la deduzione può, se del caso, essere rettificata:

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.

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

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.

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 20 anni».

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della deduzione (...).

Giurisprudenza della Corte in materia di beni d'investimento ad uso misto

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

16. La Corte ha avuto più volte l'opportunità di pronunciarsi sull'interpretazione della sesta direttiva con riferimento ai beni d'investi-

14 — V. artt. 184-192 della direttiva 2006/112.

mento destinati ad uso misto, in particolare agli immobili e, ultimamente, nell'ambito della sentenza Wollny. Altre sentenze rilevanti al riguardo sono state pronunciate nelle cause Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling e Charles¹⁵.

17. Nella sentenza Lennartz, la Corte ha affermato il principio secondo cui un soggetto passivo che usi beni per le esigenze di un'attività economica ha il diritto, al momento dell'acquisto di detti beni, di detrarre l'imposta versata a monte conformemente al disposto dell'art. 17 della sesta direttiva, per quanto ridotta sia la proporzione dell'uso a fini professionali¹⁶.

18. Nella sentenza Seeling, la Corte ha statuito che l'uso privato, da parte di un soggetto passivo, della porzione di un edificio che sia trattato integralmente come parte del patrimonio dell'impresa, deve essere assimilato ad una prestazione di servizi soggetta ad imposta (ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva) e non può essere trattato come affitto o locazione di un bene immobile [che si gioverebbe dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b)]¹⁷.

19. Nella sentenza Charles, la Grande Sezione ha confermato tale giurisprudenza, in particolare quando ha dichiarato espressamente che, in caso di utilizzo di un bene d'investimento per fini tanto privati quanto professionali, l'interessato ha la possibilità di scegliere, ai fini dell'IVA, o di inserire il bene medesimo integralmente nel patrimonio della propria impresa, o di conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato, in tal modo escludendolo del tutto dal sistema dell'IVA, oppure di inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzo professionale effettivo. In tale contesto, la Corte ha affermato che gli artt. 6, n. 2 e 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva ostano ad una normativa nazionale che non consente ad un soggetto passivo di destinare interamente alla sua impresa siffatto bene e, all'occorrenza, di detrarre integralmente e immediatamente l'IVA dovuta sul suo acquisto¹⁸.

20. Infine, nella sentenza Wollny, la Corte ha ammesso che, nel caso in cui un immobile inserito nel patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo sia parzialmente utilizzato per fini privati, la base imponibile della prestazione fittizia ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva può essere calcolata, in pratica, come una frazione del costo totale di acquisto e di costruzione dell'immobile, corrispondente alla porzione destinata ad uso privato, ripartita lungo il periodo di rettifica della detrazione originaria ai sensi dell'art. 20. La Corte ha posto in evidenza che tale soluzione risponde all'esigenza della parità tra i soggetti passivi e i consumatori finali, evitando determinate situazioni di consumi finali non tassati¹⁹.

15 — Sentenze 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795); 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775); 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi (Racc. pag. I-1831); 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling (Racc. pag. I-4101); 14 luglio 2005, causa C-434/03, Charles e Charles-Tijmens (Racc. pag. I-7037), e 14 settembre 2006, causa C-72/05, Wollny (Racc. pag. I-8297).

16 — V., in particolare, punti 26-28 e 35 della sentenza.

17 — Punti 40-56 della sentenza.

18 — Punti 23 e 36 della sentenza.

19 — Punti 20-53 della sentenza, in particolare, punti 48 e 53.

21. Tuttavia, è opportuno osservare che la Commissione ha proposto al Consiglio l'inserimento di un nuovo art. 168 bis nella direttiva 2006/112²⁰, che recita come segue:

«In caso di acquisto, costruzione, restauro o trasformazione sostanziale di un bene immobile, l'esercizio iniziale del diritto alla detrazione, che sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, è limitato alla parte di effettiva utilizzazione del bene per operazioni che danno diritto alla detrazione.

In deroga all'articolo 26 [21], le variazioni della parte di utilizzazione di un bene immobile di cui al primo comma sono prese in considerazione alle condizioni di cui agli articoli 187, 188, 190 e 192 [22] per la rettifica dell'esercizio iniziale del diritto alla detrazione.

Le variazioni di cui al secondo comma sono prese in considerazione per il periodo definito dagli Stati membri ai sensi dell'articolo 187 [23], paragrafo 1, per i beni immobili d'investimento».

20 — COM(2007) 677 def. del 7 novembre 2007, proposta di direttiva del Consiglio che modifica talune disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; art. 1, n. 11.

21 — Equivalente all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

22 — Equivalente all'art. 20, nn. 2, 3, 4 e 6, della sesta direttiva.

23 — Equivalente ai commi secondo e terzo dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva.

22. Nella relazione introduttiva si indica che la nuova disposizione proposta è intesa a precisare l'esercizio del diritto di detrarre l'IVA gravante sull'acquisto o sulla costruzione di un immobile che sia destinato ad essere utilizzato contemporaneamente per fini professionali e non professionali, oppure su operazioni che, sul piano economico, possono essere assimilate all'acquisto o alla costruzione del detto immobile. L'esercizio del diritto alla detrazione iniziale sarebbe limitato all'uso effettivo dell'immobile per operazioni che danno diritto alla detrazione. Nel caso di beni ad uso misto, non sarebbe più possibile detrarre immediatamente la totalità dell'IVA pagata a monte, essendo istituito un sistema di rettifica per tenere conto delle variazioni dell'utilizzazione professionale e non professionale del bene in questione. Tale sistema dovrebbe sostituire la tassa sull'uso privato ai sensi dell'art. 26 della direttiva 2006/112, (equivalente all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva) durante il periodo di rettifica e funzionerebbe analogamente e parallelamente al sistema esistente per adeguare le detrazioni alle variazioni delle percentuali delle operazioni tassate e non tassate.

Disposizioni transitorie riguardanti l'esclusione dal diritto alla detrazione

23. L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva²⁴ prevede che il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto alla detrazione dell'IVA, ma specifica che saranno comunque escluse da tale diritto le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese

24 — V. art. 176 della direttiva 2006/112.

suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

24. Per coprire la situazione in attesa della decisione del Consiglio, l'art. 17, n. 6, secondo comma, dispone che: «[f]ino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

25. Di fatto, le norme in questione non sono state adottate, per cui rimangono applicabili le disposizioni transitorie.

Normativa austriaca pertinente

26. Il giudice del rinvio spiega che il combinato disposto di due disposizioni dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Legge in materia di imposta sulla cifra di affari) (in prosieguo: l'«UStG») osta alla detrazione dell'IVA relativamente ai beni immobili utilizzati per fini privati.

27. Da un lato, l'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG, esclude la detraibilità dell'IVA in

relazione ai costi sostenuti dal soggetto passivo per la vita privata, che comprendono, tra l'altro, le spese relative alla propria abitazione. Tale disposizione è rimasta invariata per l'intera durata del periodo che qui interessa.

28. Dall'altro, l'art. 12, n. 2, punto 1, disciplina le detrazioni relative ai beni immobili. Quando la sesta direttiva è entrata in vigore in Austria, con l'adesione di quest'ultima alle Comunità²⁵, tale disposizione impediva la detrazione dell'imposta pagata a monte per la porzione di immobile utilizzata dal soggetto passivo a fini abitativi privati. In seguito alla modifica legislativa del 1997, gli immobili ad uso misto possono essere integralmente inseriti nel patrimonio dell'impresa. Tuttavia, ai sensi del combinato disposto degli artt. 6, n. 1, punto 16, 6, n. 2 e 12, n. 3, dell'UStG, l'utilizzo di porzioni di un immobile per fini abitativi privati è esente da IVA (e pertanto osta alla detrazione dell'imposta assolta a monte).

29. Nei lavori preparatori relativi alla citata modifica legislativa, si indica espressamente che, in virtù della giurisprudenza della Corte

²⁵ — Segnatamente, il 1° gennaio 1995. È pacifico che, sebbene l'UStG 1994 sia entrato formalmente in vigore in questo stesso giorno, le disposizioni in questione hanno semplicemente riprodotto le precedenti disposizioni che erano rimaste invariate dal 1977. Non si può pertanto sostenere che non fossero in vigore (per un lasso di tempo considerevole) prima che la sesta direttiva entrasse in vigore in Austria.

di giustizia, gli immobili utilizzati da un soggetto passivo per esigenze private di abitazione potevano fruire di un'agevolazione fiscale, e che tale esenzione era intesa ad evitare l'applicazione di tale agevolazione non voluta per il settore privato.

30. Pare che l'amministrazione tributaria abbia ritenuto che la giurisprudenza Seeling (secondo la quale l'uso privato di un immobile inserito nel patrimonio dell'impresa non può essere assimilato all'affitto o alla locazione, esenti da imposta) non sia applicabile in Austria, poiché l'esclusione del diritto alla detrazione sarebbe contemplata dalla deroga di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva.

31. Si deve ricordare che, successivamente ai fatti di causa, l'esenzione nazionale per l'uso di locali destinati all'impresa per esigenze abitative private, che osta alla detrazione dell'imposta assolta a monte, è stata modificata due volte²⁶ e che il Consiglio ha autorizzato l'Austria, a titolo di deroga dall'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, ad escludere dal diritto alla detrazione l'IVA gravante sulle spese relative a beni e servizi, quando la percentuale della loro utilizzazione per esigenze private del soggetto passivo o per quelle del suo personale o, più in generale, a fini estranei alla sua azienda, è superiore al 90 %²⁷.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

32. Tra il novembre 2002 e il giugno 2004 la sig.ra Sandra Puffer ha edificato un'abitazione con piscina, ed ha comunicato all'amministrazione tributaria che avrebbe concesso in locazione ad uso ufficio una parte dell'abitazione, con assoggettamento ad IVA. Circa l'11 % dell'immobile era utilizzato ad uso professionale. La sig.ra Puffer ha destinato l'intera abitazione al patrimonio dell'impresa e, invocando la giurisprudenza Seeling, ha chiesto di portare in detrazione l'importo totale dell'IVA a monte dovuta per la costruzione dell'immobile. L'amministrazione tributaria non ha ammesso la detrazione per la costruzione della piscina e, riguardo ai rimanenti costi di costruzione, ha riconosciuto una detrazione soltanto nella misura dell'11 % dell'immobile, corrispondente alla porzione utilizzata per fini professionali.

33. Il ricorso in appello della sig.ra Puffer è ora giunto dinanzi al Verwaltungsgerichtshof.

34. La ricorrente nella causa principale sostiene anzitutto di avere il diritto, in base alla giurisprudenza della Corte di giustizia, di destinare l'intera abitazione al proprio uso professionale, e quindi di avere diritto alla detrazione totale dell'imposta a monte.

26 — BGBl I n. 134/2003 e BGBl I n. 27/2004.

27 — Decisione del Consiglio 13 dicembre 2004, 2004/866/CE, che autorizza la Repubblica d'Austria ad applicare una misura di deroga all'articolo 17 della sesta direttiva (77/388/CEE) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU 2004, L 371, pag. 47), applicabile fino al 31 dicembre 2009. Anche alla Francia e alla Germania sono state accordate deroghe simili.

35. Il giudice del rinvio rileva che, secondo la sentenza *Seeling*, il soggetto passivo può detrarre l'IVA a monte per le porzioni di un immobile destinate all'uso privato se utilizza il resto dell'abitazione per operazioni soggette ad imposta. Quando il soggetto passivo costruisce un'abitazione per il proprio uso privato, egli può quindi detrarre l'intero importo dell'IVA pagata a monte se utilizza almeno un vano dell'abitazione per i propri scopi professionali. L'IVA è imposta sugli usi privati in forza dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, ma tale imposizione è ripartita su 10 anni. Si verifica pertanto una differenza di trattamento a seconda che la persona interessata sia un soggetto passivo o meno. In entrambi i casi si tratta di consumo finale, ma la sesta direttiva conferisce ai soggetti passivi un vantaggio che ammonta circa al 5 % dei costi delle abitazioni e al 25 % dell'intero importo dell'IVA a monte, mentre ad altri cittadini tale vantaggio nell'ambito del medesimo uso è negato²⁸. Pertanto, il giudice del rinvio solleva dubbi sulla questione se le disposizioni della sesta direttiva violino il principio comunitario della parità di trattamento. Se tale regolamentazione fosse stata emanata dal legislatore austriaco, con ogni probabilità essa sarebbe contraria al principio della parità di trattamento sancito dall'art. 7, n. 1, della Costituzione federale. Inoltre, la normativa nazionale che ha trasposto la sesta direttiva opera una distinzione anche tra soggetti passivi, in merito all'uso privato di un immobile da parte di soggetti che effettuano operazioni imponibili, da un lato, e soggetti (come i medici) le cui operazioni sono esenti da IVA, dall'altro, distinzione che provoca distorsioni della concorrenza, in

quanto un soggetto passivo le cui operazioni sono integralmente esenti da IVA non può dedurre l'imposta a monte sull'abitazione privata per l'uso professionale di un singolo vano di tale abitazione. Siffatta disparità potrebbe risultare contraria all'art. 87 CE, che vieta gli aiuti di Stato.

36. In secondo luogo, la sig.ra Puffer sostiene che non è questo il caso in cui l'Austria può mantenere un'esclusione esistente dal diritto a deduzione ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

37. Il giudice del rinvio osserva che l'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG è rimasto invariato dall'entrata in vigore, in Austria, della sesta direttiva (ed è quindi rientrato a suo parere nella clausola di «standstill» di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva). Si è avuta una modifica dell'art. 12, n. 2, punto 1, ma con l'intenzione di mantenere la stessa esclusione della detraibilità dell'IVA per l'uso privato di porzioni di immobili. Soltanto in un momento successivo, con la sentenza *Seeling*, sarebbe emerso che l'uso privato di beni immobili non può essere considerato un'operazione esente da imposta. Secondo la sentenza *Holböck*²⁹, una disposizione modificata può rientrare nella clausola *standstill* se è sostanzialmente identica alla legislazione anteriore. Il testo modificato dell'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG, letto congiuntamente all'art. 6, n. 1, punto 16, corrisponde sostanzialmente

28 — All'udienza, il governo austriaco ha spiegato in che modo il giudice del rinvio potrebbe aver ricavato tali cifre (il 5 % dei costi e il 25 % dell'imposta assolta a monte) sulla base dell'aliquota IVA del 20 % applicata in Austria e di un periodo di rettifica di 10 anni, con il 10 % del costo di finanziamento annuale che avrebbe consentito all'interessata di prendere in prestito e restituire nell'arco di 10 anni una somma pari all'importo dell'IVA immediatamente deducibile. È evidente che ciascuno di questi fattori fondamentali — e di conseguenza il risultato preciso — può variare a seconda degli Stati membri e nel corso del tempo.

29 — Sentenza 24 maggio 2007, causa C-157/05 (Racc. pag. I-4051, punto 41).

alla versione originaria e si fonda sulla medesima intenzione del legislatore. Ma se la versione modificata non rientra nella clausola *standstill*, si pone allora il problema se la modifica possa anche inficiare la validità delle disposizioni contenute nell'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), che si sovrappongono al detto testo modificato.

parte esigua le loro abitazioni private per scopi professionali.

38. In tale contesto, il Verwaltungsgerichtshof pone le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se la sesta direttiva (...), in particolare il suo art. 17, violi diritti fondamentali dell'ordinamento comunitario (il principio comunitario della parità di trattamento), poiché essa fa sì che i soggetti passivi acquistino la proprietà di beni immobili ad uso abitativo privato (consumo) con un risparmio di circa il 5 % rispetto agli altri cittadini comunitari, laddove l'importo assoluto di tale vantaggio aumenta in modo illimitato con l'ammontare dei costi di acquisto e costruzione dell'immobile. Se risulti una siffatta violazione anche per il fatto che i soggetti passivi possono acquistare la proprietà di immobili ad uso abitativo privato, utilizzati almeno in piccola parte per scopi professionali, con un risparmio di circa il 5 % rispetto agli altri soggetti passivi che non utilizzino nemmeno in
- 2) Se la disposizione nazionale di attuazione della sesta direttiva, in particolare dell'art. 17, violi l'art. 87 CE perché concede il vantaggio menzionato nella prima questione per l'uso abitativo privato del soggetto passivo proprio a quei soggetti passivi che effettuano operazioni imponibili, ma lo nega ai soggetti passivi che effettuano operazioni esenti da imposta.
- 3) Se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva continui a dispiegare il suo effetto qualora il legislatore nazionale modifichi una disposizione di diritto nazionale relativa all'esclusione del diritto alla detrazione (nella fattispecie l'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994) che poteva fondarsi sull'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, con l'intenzione esplicita di mantenere tale esclusione del diritto alla detrazione, e anche dalla normativa nazionale sull'IVA risulti un mantenimento dell'esclusione del diritto alla detrazione, ma il legislatore nazionale, sulla base di un errore nell'interpretazione del diritto comunitario [nel caso di specie l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva] riconoscibile soltanto in un momento successivo, ha emanato una normativa che — considerata isolatamente — ammette una detrazione secondo il diritto comunitario [nell'inter-

pretazione data con la sentenza Seeling all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva].

e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte e orali dinanzi alla Corte. All'udienza, il governo austriaco ha sostenuto gli argomenti dell'Unabhängiger Finanzsenat.

- 4) Nel caso in cui si risponda negativamente alla terza questione:

Se possa pregiudicare l'effetto di una disposizione di esclusione del diritto alla detrazione [nella fattispecie l'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG 1994] basata sulla clausola di "standstill" di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva il fatto che il legislatore nazionale modifichi una di due disposizioni del diritto nazionale di esclusione del diritto alla detrazione che si sovrappongono [nella fattispecie gli artt. 12, n. 2, punto 2, lett. a), e 12, n. 2, punto 1, dell'UStG 1994] e alla fine rinunci, perché è incorso in un errore di diritto».

40. Al di là delle diverse soluzioni che propongono, le suddette parti divergono sostanzialmente nelle impostazioni di base. La sig.ra Puffer e la Commissione accettano che la sesta direttiva consente al soggetto passivo di scegliere di destinare i beni di investimento interamente all'impresa, con la detrazione immediata ed integrale dell'imposta a monte. Per contro, l'Unabhängiger Finanzsenat ed il governo austriaco (in prosieguo: le «autorità austriache») sostengono che il diritto comunitario non pone l'obbligo di prevedere tale possibilità di scelta, ma ammette la detrazione solo per la porzione dei costi afferenti all'uso professionale.

Valutazione

39. La sig.ra Puffer, l'Unabhängiger Finanzsenat (parte convenuta nella causa principale)

41. Devo pertanto esaminare la posizione delle autorità austriache prima di analizzare le questioni sollevate dal giudice a quo.

La posizione delle autorità austriache

42. L'Unabhängiger Finanzsenat sostiene che il testo della sesta direttiva non richiede delucidazioni, e non può essere interpretato nel senso indicato dalla Corte.

43. Ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'imposta a monte è detraibile *nei limiti in cui i beni e i servizi cui essa si riferisce siano utilizzati ai fini di operazioni imponibili a valle*. A norma dell'art. 6, n. 2, lett. a), l'uso privato dei beni dell'impresa deve essere trattato come un'operazione imponibile *laddove l'imposta assolta a monte per il detto bene sia detraibile*³⁰. Di conseguenza, occorre in primo luogo stabilire le proporzioni dell'uso professionale e dell'uso privato, per poi determinare l'ammontare dell'imposta a monte detraibile. L'uso privato sarà quindi considerato un'operazione imponibile solo nei limiti in cui riguarda la porzione dei beni acquistati per uso professionale, in relazione ai quali può essere esercitato il diritto alla

detrazione³¹. La destinazione di un bene al patrimonio dell'impresa non può, di per sé, dare diritto a detrazione, oppure la condizione «qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto» sarebbe priva di senso. Pertanto le autorità austriache sostengono che un bene d'investimento può essere inserito integralmente nel patrimonio dell'impresa subito dopo il suo acquisto, dando luogo ad un diritto a detrazione per la porzione adibita all'epoca ad operazioni professionali imponibili (che può anche corrispondere allo 0%), e assoggettato a rettifica della detrazione iniziale conformemente all'art. 20 della sesta direttiva, per riflettere le variazioni nelle quote relative, rispettivamente, all'uso professionale e all'uso privato, durante il periodo sul quale è effettuata la detrazione.

44. Sulla base di tali premesse, le autorità austriache contestano le dichiarazioni della Corte³² secondo le quali si considera che una persona che utilizza un bene tanto per fini professionali quanto per fini privati e che detrae integralmente o in parte l'IVA versata a monte sull'acquisto del bene utilizzi il bene interamente per le esigenze delle sue operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2 ed abbia pertanto il diritto di detrarre totalmente ed immediatamente l'imposta dovuta a monte sull'acquisto del bene. Esse ritengono che la Corte abbia introdotto

30 — Le autorità austriache rilevano che, tra le sei versioni linguistiche in cui è stata adottata la sesta direttiva, solo la versione in lingua inglese usa il tempo presente («is deductible»). Tutte le altre versioni usano un tempo verbale che, tradotto in inglese, darebbe luogo all'espressione «has given rise to the right to deduct» («abbia dato diritto a deduzione»), indicando un ordine cronologico. Inoltre, in inglese, l'art. 26, n. 1, lett. a), della direttiva 2006/112, si riferisce attualmente all'imposta a monte che «era» deducibile.

31 — Le autorità austriache si riferiscono alla sentenza 17 maggio 2001, nelle cause riunite C-322/99 e 323/99, Fischer e Brandenstein (Racc. pag. I-4049), che riguardava l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, in cui la Corte ha statuito, sostanzialmente, che, qualora (i) un'auto sia stata acquistata senza deduzione dell'imposta a monte ma destinata ad un'attività economica imponibile, (ii) sulla detta auto sia stato effettuato un lavoro per il quale l'IVA è stata assolta e (iii) l'auto sia stata successivamente assegnata al patrimonio privato del soggetto passivo, la base imponibile di tale «autofornitura» del bene può essere costituita esclusivamente dal valore che ha consentito la detrazione.

32 — Si riferiscono alle sentenze Lennartz (punto 26), e Seeling (punto 43), entrambe citate supra, nota 15.

un'interpretazione ingiustificata e circolare della normativa in questione, deducendo un diritto di detrarre l'imposta a monte dalle successive operazioni imponibili nella forma dell'uso privato.

45. Inoltre, le autorità austriache tentano di confutare un'altra serie di argomenti che, a loro giudizio, possono apparire a sostegno del diritto alla detrazione integrale dell'IVA nel caso dell'uso misto di un bene. L'analisi comparata degli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, da una parte, e dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva, dall'altra, proposta dall'avvocato generale Jacobs nelle conclusioni relative alla causa Charles³³ sarebbe contraddittoria e avrebbe l'unico scopo di aggirare le difficoltà derivanti da una detrazione integrale. La conclusione che, nella causa Seeling³⁴, il medesimo avvocato generale deduce dalla relazione introduttiva della proposta della Commissione relativa alla sesta direttiva, secondo cui l'onere dell'imposta a monte ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), è stato specificamente scelto come alternativa della restrizione del diritto di detrarre l'imposta a monte, non deporrebbe a favore della detrazione integrale dell'IVA nel caso dei beni ad uso misto. Inoltre, nell'ipotesi di un immobile destinato ad uso misto da un soggetto passivo che effettua solamente operazioni esenti da imposta, l'imposta a valle sull'uso privato varierebbe di anno in anno in funzione del volume d'affari generato da tali operazioni (conformemente al sistema prorata di cui all'art. 17, n. 5), piuttosto che in misura dell'uso privato, il che costituirebbe un'assurdità.

46. Posso capire che le autorità austriache rilevino un'apparente circolarità nel ragionamento esposto al punto 26 della sentenza Lennartz, in cui la Corte ha dichiarato che «un privato che usa un bene in parte per lo svolgimento di operazioni professionali soggette ad imposta e in parte per scopi privati e che, al momento dell'acquisto del bene, ha recuperato in tutto o in parte l'IVA versata a monte, è considerato usare il bene interamente per le esigenze delle sue operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2. Pertanto, detto privato ha, in linea di massima, diritto a dedurre totalmente ed immediatamente l'imposta dovuta a monte sull'acquisto del bene». Tuttavia, la Corte non ha mai ripetuto tale formulazione. Richiamando tale ragionamento, essa ha usato perifrasi del tipo «[s]e il soggetto passivo decide di trattare beni d'investimento utilizzati tanto per fini professionali quanto per fini privati come beni d'impresa, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di questi beni è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile»³⁵. Questo, mi pare, è quanto la Corte ha sempre inteso, malgrado la formulazione probabilmente infelice usata nella sentenza Lennartz.

47. Tuttavia, la questione principale consiste nelle differenze sostanziali tra l'approccio della giurisprudenza consolidata della Corte e quello dell'analisi suggerita dalle autorità austriache, entrambi volti a risolvere il problema di riconciliare il diritto alla deduzione immediata ed integrale dell'imposta versata a monte sui beni utilizzati per operazioni imponibili con la conseguenza inevitabile che alcuni dei detti beni finiranno

³³ — Paragrafi 59 e 60 delle conclusioni.

³⁴ — Paragrafo 41; v., inoltre, il paragrafo 59 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Lennartz.

³⁵ — Sentenze Seeling, cit. supra, alla nota 15 (punto 41); 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz (Racc. pag. I-4243, punto 37); Charles, cit. alla nota 15 (punto 24).

per essere utilizzati per fini estranei a quelli originari.

48. In proposito, non ritengo che le disposizioni della sesta direttiva siano talmente chiare da rendere superflua una loro interpretazione da parte della Corte. Mi sembra sleale che le autorità austriache sostengano tale tesi, quando al contempo propongono la loro interpretazione, esposta in svariate pagine di osservazioni scritte e ben motivate. Se tali disposizioni fossero veramente così chiare, sarebbe stato sufficiente citarle.

49. Mi pare che tale differenza di impostazione derivi da una diversa interpretazione del concetto di destinazione dei beni all'impresa. Benché gli artt. 5, n. 6 e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva si riferiscano entrambi a beni dell'impresa, in realtà la normativa non definisce il concetto di *destinazione* dei beni all'impresa. Tale concetto è stato sviluppato dalla giurisprudenza a partire dalla sentenza Lennartz. Parafrasando quest'ultima sentenza, si può dire che siffatta destinazione avviene quando un soggetto passivo che agisce in quanto tale (cioè non per scopi privati) acquista un bene per esigenze legate alla sua attività economica (che ovviamente può includere sia operazioni imponibili che operazioni esenti da imposta).

50. Per la Corte, tale destinazione (a condizione che possa risultare effettiva alla luce di tutte le circostanze ma a prescindere dalla

reale proporzione dell'uso a fini professionali ³⁶) determina il diritto a deduzione — e di conseguenza implica la tassazione del successivo uso a fini privati. La capacità in cui agisce una persona che acquista un bene e il fine per il quale lo acquista determinano la collocazione del detto bene nella sfera dell'attività economica, e quindi il suo assoggettamento al regime dell'IVA, oppure nella sfera privata, dove non è ulteriormente assoggettato ad IVA. Nel primo caso, il bene acquistato può ancora essere trasferito alla sfera privata, e viene assoggettato al pagamento dell'imposta a valle (qualora tale imposta sia detraibile perché l'attività economica in questione è soggetta ad imposta), facendo salvo così il principio della neutralità fiscale nei confronti del soggetto passivo. Nel secondo caso, ogni trasferimento del bene alla sfera economica comporta una penalità: l'imposta a monte che il soggetto passivo non ha potuto detrarre poiché l'acquisto è stato effettuato a fini privati è definitivamente irrecuperabile, ma il valore dei beni (incluso il valore dell'imposta a monte non detraibile) formerà parte della base imponibile qualora tali beni siano usati per operazioni soggette ad imposta ³⁷.

51. Tuttavia, se ho bene inteso, le autorità austriache sostengono che la destinazione all'impresa può costituire una semplice misura «cautelativa». In quanto tali beni sono destinati ad un uso privato, possono nondimeno essere ascritti all'attività economica del soggetto passivo ma daranno diritto a detrazione (tramite il meccanismo di rettifica) soltanto qualora vengano di fatto utilizzati, in un momento successivo, a fini professionali.

³⁶ — Sentenza Lennartz, cit. supra, alla nota 15 (punti 21 e 35).

³⁷ — V., inoltre, paragrafi 79 e 80 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Charles.

52. Siffatta interpretazione non è sicuramente priva di vantaggi. Evita gli inconvenienti legati al trasferimento dalla sfera privata alla sfera economica, ed evita altresì gli svantaggi finanziari per il soggetto passivo che costituiscono la questione centrale del presente caso. Non sembra neppure che essa possa porre seri problemi di conflittualità con l'essenza del sistema IVA, come si deduce dalle similitudini con la proposta di modifica presentata attualmente dalla Commissione³⁸.

53. Tuttavia, tale interpretazione nega al soggetto passivo il diritto alla detrazione immediata dell'IVA nel caso in cui l'uso professionale faccia seguito ad un uso intermedio per fini privati; e sebbene essa sia coerente con il sistema globale dell'IVA, da questo punto di vista non è affatto manifestamente preferibile all'interpretazione data dalla giurisprudenza consolidata della Corte e certamente non è imposta dal chiaro tenore letterale della normativa.

54. Non ritengo giustificate le critiche mosse dalle autorità austriache nei confronti dell'attuale giurisprudenza.

55. Secondo l'impostazione della Corte, i beni assegnati al patrimonio dell'impresa devono essere trattati come se fossero utilizzati per fini professionali. L'uso privato di tali beni

diventa perciò un'operazione professionale imponible, poiché il soggetto passivo presta un servizio a se stesso come farebbe con un qualunque altro consumatore finale. Ciò vale, tuttavia, solo se inizialmente esisteva un diritto alla detrazione, e la portata di tale diritto dipende dalle proporzioni delle operazioni imponibili e delle operazioni esenti da imposta effettuate complessivamente dal soggetto passivo. Tale ragionamento giustifica la clausola di riserva «qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto» e la spiegazione esposta dall'avvocato generale Jacobs ai paragrafi 59 e 60 delle sue conclusioni nella causa Charles. Credo inoltre che sia stato un malinteso su questo punto ad indurre le autorità austriache a considerare assurdo il fatto che, qualora una persona effettui sia operazioni imponibili che operazioni esenti da imposta, la deduzione dell'imposta a monte relativamente ad un immobile utilizzato dal soggetto passivo tanto per fini professionali quanto per fini privati possa venire rettificata in base al rapporto tra operazioni imponibili/esenti e non debba essere determinata unicamente mediante il rapporto fini professionali/fini privati. Infine, riguardo al riferimento dell'avvocato generale Jacobs alla relazione illustrativa della proposta relativa alla sesta direttiva, anche se i passaggi citati dall'avvocato generale possono non indicare espressamente l'intenzione di ammettere la detrazione integrale nel caso dei beni ad uso misto, essi sono comunque coerenti con tale intenzione e la suggeriscono.

56. Per concludere in merito a questo punto, non sono convinta che l'argomento esposto dalle autorità austriache fornisca una buona ragione per invertire la giurisprudenza consolidata della Corte in materia. Tutt'al più, le dette autorità propongono un'analisi alterna-

38 — V. i precedenti paragrafi 21 e 22.

tiva che non è priva di attrattive ma che non costituisce affatto, come esse sembrano suggerire, la sola ed inevitabile interpretazione della normativa in parola. Se, ciononostante, la Corte ritenesse possibile un'inversione della giurisprudenza, sarebbe necessario deferire il caso ad una formazione più ampia, prevedendo la riapertura della fase orale. In una siffatta ipotesi, ritengo preferibile invitare gli altri Stati membri a presentare osservazioni, poiché si tratta di una questione che investe l'intero sistema dell'IVA. Tuttavia, noto che nessun altro Stato membro, oltre all'Austria, ha ritenuto necessario replicare alle osservazioni scritte dell'Unabhängiger Finanzsenat nel presente procedimento.

57. Devo pertanto esaminare le quattro questioni pregiudiziali poste dal giudice del rinvio muovendo dalla premessa che l'interpretazione della sesta direttiva data dalla Corte, per quanto riguarda i beni ad uso misto, non è in discussione.

Prima questione: parità di trattamento

58. È pacifico che una persona avente diritto alla detrazione integrale ed immediata dell'imposta versata a monte per i beni acquistati per la propria impresa ed assegnati a quest'ultima, dovendo poi pagare progressivamente l'imposta a valle per l'uso privato di

tali beni, può trarre un determinato vantaggio finanziario nei confronti di un'altra persona che acquista beni simili per fini privati e che quindi non ha la possibilità di detrarre l'imposta a monte³⁹. Tale vantaggio sarà sempre presente, anche se la sua portata dipenderà da una serie di variabili⁴⁰. Pertanto, non è necessario prendere posizione sul calcolo effettuato dal giudice del rinvio, secondo cui tale vantaggio ammonterebbe al 25 % dell'importo totale dell'IVA o al 5 % del costo totale nel caso di un immobile situato in Austria. Basta infatti riconoscere che esiste una disparità di trattamento non trascurabile.

59. Il principio della parità di trattamento impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata⁴¹. Nelle circostanze del caso di specie, il soggetto passivo ed il singolo che agisce per fini privati si trovano in situazioni simili, o una disparità di trattamento tra i due soggetti è oggettivamente giustificata?

60. Il sistema di tassazione dell'uso privato di beni dell'impresa è specificamente inteso ad evitare la ben più sostanziale disparità di trattamento che verrebbe a crearsi qualora un soggetto passivo potesse ascrivere i propri beni, per i quali ha fruito della detrazione integrale dell'imposta a monte, al patrimonio privato, senza essere più tenuto a dichiarare

39 — V., per esempio, i paragrafi 30 e segg. delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Seeling e i paragrafi 74 e seguenti delle sue conclusioni nella causa Charles, entrambe citate alla precedente nota 15.

40 — V., supra, paragrafo 35 e nota 28.

41 — V., quale recente esempio, sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer (Racc. pag. I-2283, punto 51).

l'IVA. Tuttavia, una disparità di trattamento di minore entità non può essere giustificata semplicemente in base all'assenza di una disuguaglianza maggiore. È infatti necessario dimostrare che essa deriva da una differenza oggettiva tra le situazioni considerate, che determina il trattamento differenziato.

61. Nel caso presente, mi sento di concordare con la Commissione circa il fatto che il soggetto passivo ed il privato si trovano in situazioni diverse. Nel caso del privato, la proprietà è destinata interamente e definitivamente all'uso privato mentre, nel caso del soggetto passivo, la proprietà è utilizzata in parte per fini professionali, con la possibilità di cambiare la proporzione di tale uso. Quando l'IVA è un elemento che compone il costo di acquisto o di mantenimento di un bene, compresi i beni d'investimento e gli immobili, essa deve gravare definitivamente sul «consumatore» finale — ossia, sulla persona che utilizza il detto bene in qualità di privato — ma deve rimanere totalmente neutrale nei confronti del soggetto passivo. Un soggetto passivo che acquisti un bene in qualità di privato deve necessariamente sopportare lo stesso onere dell'IVA che grava su una persona non soggetta ad imposta. Qualora, in un momento successivo, il soggetto passivo desideri utilizzare il bene in questione per fini professionali, egli non potrà esimersi dal pagamento di tale imposta, che grava ugualmente sulla sua attività, in un modo che pare incompatibile con il requisito della neutralità dell'IVA per il soggetto passivo e che pone quest'ultimo in una situazione sfavorevole rispetto ai soggetti passivi concorrenti⁴². È precisamente per tale ragione — come osserva la sig.ra Puffer, pienamente consapevole delle conseguenze — che la Corte ha stabilito

chiaramente che il soggetto passivo deve avere la possibilità di scegliere di ascrivere all'impresa i beni ad uso misto, con il conseguente assoggettamento ad IVA dell'uso privato di tale bene.

62. La Commissione attira inoltre l'attenzione sul fatto che soggetti passivi non sono soltanto gli operatori economici che contribuiscono al conseguimento dell'obiettivo comunitario di promuovere lo sviluppo delle attività economiche e, in tale contesto, che assumono determinati rischi con il loro patrimonio, ma sono anche i soggetti esattori dell'IVA, che hanno la responsabilità di assicurare il versamento dell'imposta all'amministrazione tributaria. I soggetti che utilizzano o consumano beni unicamente per i loro fini privati non possono pretendere un trattamento identico a questi ultimi per tutti gli aspetti riguardanti l'IVA.

63. Suggestisco pertanto di risolvere la prima questione posta dal giudice del rinvio in senso negativo.

Seconda questione: aiuto di Stato

64. Il giudice del rinvio chiede inoltre se siffatto vantaggio, in quanto è concesso ai soggetti passivi che effettuano operazioni a valle soggette ad IVA ma non a coloro che

⁴² — V. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Charles (paragrafi 75 e segg.).

effettuano operazioni esenti da imposta, costituisca un aiuto di Stato vietato dall'art. 87 CE. Più precisamente, il detto giudice chiede se una normativa nazionale di attuazione della sesta direttiva che preveda tale vantaggio violi l'art. 87 CE.

65. La formulazione della presente questione richiede due considerazioni preliminari.

66. In primo luogo, le informazioni presentate alla Corte suggeriscono che la normativa austriaca, quale risulta dall'ordinanza di rinvio, *non consente* tale risultato. Certamente, solo nel caso in cui la normativa nazionale osti alla detrazione immediata e integrale dell'imposta a monte nelle circostanze della causa principale la terza e la quarta questione poste dal giudice del rinvio apparirebbero rilevanti. Se così fosse, la seconda questione, nella formulazione attuale, risulterebbe puramente ipotetica. Tuttavia, è compito del giudice del rinvio interpretare il diritto nazionale, motivo per cui devo esaminare la presente questione muovendo dal presupposto che la premessa su cui si basa il giudice a quo sia corretta.

67. In secondo luogo, l'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva considera un soggetto passivo «chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche (...)», vale a dire le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o

assimilate, e altresì un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, «indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Di conseguenza, una persona che effettui solamente operazioni esenti da IVA è comunque considerata un «soggetto passivo» ai sensi della normativa in parola. Tuttavia, non ha né i diritti né gli obblighi di chi effettua operazioni soggette ad imposta e non è soggetta ad alcuno degli effetti che l'IVA dispiega per quest'ultimo. In definitiva, per quanto riguarda l'IVA, essa si trova praticamente nella stessa posizione di quando agisce per fini privati.

68. Ritengo che tale questione possa essere risolta soltanto in senso negativo.

69. A termini dell'art. 87, n. 1, CE «sono incompatibili con il mercato comune nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri[] gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». È giurisprudenza costante che la qualifica di aiuto di Stato agli effetti di tale disposizione presuppone che siano soddisfatte tutte le condizioni prescritte. Innanzi tutto, deve trattarsi di un intervento dello Stato effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter

incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza⁴³.

70. Nel caso presente, la differenza di trattamento tra gli operatori economici che effettuano solo prestazioni imponibili e gli operatori che effettuano prestazioni non soggette ad imposta (con una fascia intermedia di trattamento, si potrebbe aggiungere, per i soggetti che effettuano prestazioni sia imponibili che esenti da imposta) non può essere attribuita ad uno Stato in particolare piuttosto che ad un altro. Essa è parte integrante del sistema dell'IVA istituito con la normativa comunitaria di armonizzazione, che deve essere attuata allo stesso modo in tutti gli Stati membri. Di conseguenza, non c'è nessun «intervento dello Stato» o effetto sugli scambi tra Stati membri. La Commissione aggiunge che, secondo la giurisprudenza della Corte, il vantaggio conferito al beneficiario deve essere selettivo, condizione che non viene soddisfatta da un provvedimento che, sebbene costitutivo di un vantaggio per il suo beneficiario, sia giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce⁴⁴. Poiché le tre prime condizioni non sono soddisfatte, la disparità di trattamento in questione non può violare l'art. 87 CE.

71. Osservo inoltre che il sistema di esenzioni in parola è concepito in modo tale da ridurre

al minimo la concorrenza tra transazioni imponibili e transazioni esenti da imposta, sicché eventuali differenze di trattamento tra gli operatori dediti ai suddetti due tipi di prestazioni non provocheranno, nella maggior parte dei casi⁴⁵, distorsioni della concorrenza.

Terza questione: modifica dell'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG

72. Nella versione vigente al 1° gennaio 1995 e anteriormente a tale data, l'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG recitava: «le cessioni di beni o le prestazioni di servizi connesse con l'acquisto, la costruzione ed il mantenimento di edifici si considerano effettuate a fini professionali nei limiti in cui il corrispettivo versato per tali operazioni costituisca costi di gestione o spese professionali ai sensi della regolamentazione relativa all'imposta sul reddito».

73. In quanto tale disposizione conteneva, all'epoca, un'esclusione dal diritto di detrarre l'IVA, essa poteva essere mantenuta, conformemente all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, fintantoché — in una data non ancora conoscibile — il Consiglio avesse stabilito le spese che non danno diritto a detrazione.

43 — V., da ultimo, sentenza 1° luglio 2008, cause riunite C-341/06 P e C-342/06 P, Chronopost e La Poste (Racc. pag. I-4777, punti 121 e 122).

44 — V., per esempio, sentenza 29 aprile 2004, causa C-308/01, GIL Insurance (Racc. pag. I-4777, punti 66 e segg.).

45 — È vero che esistono alcuni casi di concorrenza tra le due suddette categorie di operatori, come indica il giudice del rinvio (v., per esempio, sentenza 14 dicembre 2006, causa C-401/05 VDP Dental Laboratory (Racc. pag. I-12121), ma sono rari, e il caso presente non è fra quelli.

74. La Corte ha statuito che, laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, al regime generale di detrazione di cui all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della direttiva stessa⁴⁶. Per contro, se la detta modifica ha l'effetto di estendere l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi così dall'obiettivo della sesta direttiva, essa non rientra nell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, e quindi viola l'art. 17, n. 2, della direttiva medesima⁴⁷.

76. Il Verwaltungsgerichtshof cita il punto 41 della sentenza Holböck⁴⁸, in cui la Corte ha riaffermato la propria giurisprudenza secondo cui ogni disposizione nazionale adottata posteriormente ad una data stabilita in una clausola *standstill* non è, per questo solo fatto, automaticamente esclusa dal regime derogatorio istituito dall'atto comunitario di cui trattasi. Se si tratta di una disposizione sostanzialmente identica alla legislazione anteriore, o che si limita a ridurre o ad eliminare ostacoli all'esercizio dei diritti e delle libertà comunitarie che esistevano nella legislazione precedente, beneficerà della deroga. «[p]er contro, una legislazione che si basi su una logica diversa da quella del diritto precedente e istituisca nuove procedure non può essere equiparata alla legislazione vigente alla data indicata dall'atto comunitario in parola».

75. Tuttavia, quello che sembra essere accaduto nel presente caso, come si deduce dall'ordinanza di rinvio, è che l'esclusione dal diritto di detrarre l'imposta a monte per le operazioni di norma assoggettate ad imposta a valle (segnatamente, l'uso privato di beni destinati all'impresa) è stata successivamente trasformata in un'esenzione dall'imposta a valle che comporta l'impossibilità di detrarre l'imposta a monte.

77. Posso solo concordare con la Commissione circa il fatto che la normativa austriaca descritta nell'ordinanza di rinvio sembra ricadere nella categoria menzionata nell'ultima frase del punto della sentenza appena citato. Al riguardo, mi sembra irrilevante il particolare che il legislatore abbia apportato tale modifica sulla base di una interpretazione corretta oppure errata del diritto comunitario. Tuttavia, la pronuncia nella causa Seeling, a tenore della quale l'uso privato di un immobile destinato all'impresa che abbia dato luogo a detrazione dell'imposta a monte non può essere equiparato all'affitto o alla locazione

46 — Sentenze 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4493, punti 22-24) e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler (Racc. pag. I-81, punto 45).

47 — Sentenze 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4539, punti 17-20) e Metropol e Stadler (punto 46).

48 — Cit. alla precedente nota 29.

esenti da imposta ma deve essere trattato come una auto-fornitura imponibile, osta alla modifica legislativa che sembra essere stata adottata nel presente caso.

Quarta questione: gli effetti sull'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), dell'UStG

78. Il giudice nazionale chiede se, nel caso in cui la modifica dell'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG comporti la disapplicazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, tale conclusione implichi che neppure la disposizione di esclusione dal diritto a detrazione di cui all'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a), che si «sovrappone» alla prima, possa giovare di tale clausola.

79. Secondo la sig.ra Puffer, l'art. 12, n. 2, punto 2, lett. a) — che infatti, rinviando alla normativa in materia di imposta sul reddito, stabilisce che le spese di sussistenza, incluse le spese per l'abitazione privata, non danno diritto a detrazione — non si applica alle spese per la costruzione di un immobile e, in ogni caso, non è stato inizialmente interpretato in tal senso.

80. Spetta ovviamente al giudice nazionale stabilire la portata della disposizione in parola. Nell'ordinanza di rinvio, egli definisce l'art. 12, n. 2, punto 1 e n. 2, punto 2, lett. a), come disposizioni che si «sovrappongono», ma non chiarisce in che misura possano essere inter-dipendenti o autonome. Mi sembra chiaro che, se l'esclusione dal diritto alla detrazione di cui al n. 2, punto 2, lett. a) dipende, per la sua interpretazione e/o applicazione, dall'esistenza dell'esclusione di cui al n. 2, punto 1, e se la seconda è incompatibile con la sesta direttiva e non rientra nella clausola *standstill*, allora il n. 2, punto 2, lett. a) verrà conseguentemente pregiudicato. Se invece si tratta di un'autonoma esclusione dal diritto a detrazione, che è stata posta in essere prima del 1995 e da allora non ha subito modifiche, tale esclusione è coperta dalla clausola *standstill*.

81. Ricordo infine che la terza e la quarta questione poste dal giudice del rinvio appaiono fondate su una premessa diversa da quella che è alla base della seconda questione. Quest'ultima presuppone che la normativa austriaca dia la possibilità ad un soggetto passivo di ascrivere un bene immobile al patrimonio dell'impresa e di fruire del diritto alla detrazione immediata ed integrale dell'IVA nei limiti in cui la sua attività comporti prestazioni imponibili, mentre la terza e la quarta questione partono dal presupposto che la normativa austriaca preclude siffatta detrazione. Spetta al giudice nazionale risolvere tali questioni.

Conclusione

82. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni sottoposte dal giudice nazionale nel seguente modo:

- «1) Non costituisce una violazione del principio della parità di trattamento il fatto che le direttive comunitarie in materia di IVA consentano ad un soggetto passivo di fruire della detrazione immediata ed integrale dell'imposta assolta a monte per un immobile che il detto soggetto acquisti e ascriva al patrimonio della propria impresa, dovendo poi procedere progressivamente al pagamento dell'imposta a valle per l'uso privato di tale immobile, anche se in tal modo egli usufruisce di un determinato vantaggio finanziario rispetto ad un'altra persona che acquista un immobile simile in qualità di privato e che quindi non ha la possibilità di detrarre l'imposta a monte.
- 2) Una normativa nazionale di attuazione delle direttive comunitarie in materia di IVA che conferisca al soggetto passivo tale vantaggio non viola l'art. 87 CE.
- 3) La clausola *standstill* di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva in materia di IVA non contempla il caso in cui una precedente disposizione che prevedeva l'esclusione dal diritto alla detrazione dell'imposta a monte per le operazioni assoggettate, in linea di principio, ad imposta a valle, sia successivamente trasformata in un'esenzione dall'imposta a valle, che comporta l'impossibilità di detrarre l'imposta assolta a monte.

- 4) Se una precedente disposizione di esclusione dal diritto a detrazione viene così trasformata in un'esenzione e rimane perciò esclusa dalla clausola *standstill* di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, ogni altra disposizione di esclusione, la cui interpretazione e/o applicazione dipendano dall'esistenza della disposizione precedente, sarà parimenti esclusa dalla clausola *standstill*. Tuttavia, una disposizione di esclusione autonoma che era già in essere quando la suddetta direttiva è entrata in vigore nello Stato membro interessato, e da allora non ha subito modifiche, rimane coperta da tale clausola».