



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

28 aprile 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — IVA — Operazioni imponibili — Impiego per i bisogni dell'impresa di beni acquisiti “nel quadro dell'impresa” — Assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso — Base imponibile»

Nella causa C-128/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi, Paesi Bassi), con decisione del 21 febbraio 2014, pervenuta in cancelleria il 18 marzo 2014, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën

contro

Het Oudeland Beheer BV,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Prima Sezione, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (relatore) e M. Berger, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 luglio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Het Oudeland Beheer BV, da A. J. de Ruiters, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, da K. Bulterman, C. S. Schillemans e M. Noort, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 ottobre 2015,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il neerlandese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), e paragrafo 7, lettera a), nonché dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU 1995, L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle finanze, Paesi Bassi) e la Het Oudeland Beheer BV (in prosieguo: l'«Oudeland»), relativamente alla determinazione della base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, effettuata dalla menzionata società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Sebbene la sesta direttiva sia stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), in considerazione della data dei fatti in discussione nel procedimento principale, quest'ultimo permane disciplinato dalla sesta direttiva.
- 4 Ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva:
«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 (...)».
- 5 L'articolo 5 della stessa direttiva, intitolato «Cessioni di beni», dispone quanto segue:
«1. Si considera “cessione di bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.
(...)
 3. Gli Stati membri possono considerare beni materiali:
(...
 - b) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;
(...
 5. Gli Stati membri possono considerare cessione, ai sensi del paragrafo 1, la consegna di taluni lavori immobiliari.
(...)

7. Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione a titolo oneroso:

- a) l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nel quadro di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla deduzione completa dell'imposta sul valore aggiunto.

(...).

6 L'articolo 11 della sesta direttiva prevede quanto segue:

«A. All'interno del paese:

1. La base imponibile è costituita:

- a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;
- b) per le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafi 6 e 7, 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.

(...).

7 L'articolo 13 di tale direttiva, intitolato «Esenzioni all'interno del paese», così dispone:

«B. Altre esenzioni Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso: (...)

- 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); (...)

C. Opzioni Gli Stati membro possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

- a) affitto e locazione di beni immobili; (...) Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

8 L'articolo 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a [detrazione]», dispone quanto segue:

«1. Il diritto a [detrazione] sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

2. 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:

- a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

(...)).

Diritto olandese

9 L'articolo 3 della Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge del 1968 sull'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «Wet OB»), così prevede:

«1. Sono cessioni di beni:

(...)

c) la cessione di immobili da parte di colui che li ha prodotti ad eccezione dei terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...)

(...)

h) la messa a disposizione per i bisogni dell'impresa di beni prodotti nella propria impresa in casi in cui, se i beni fossero stati acquistati da un imprenditore, l'imposta gravante su tali beni non avrebbe potuto essere oggetto di detrazione totale o parziale; sono assimilati a beni prodotti nella propria impresa beni prodotti su ordinazione mettendo a disposizione materiali, tra i quali è compreso il terreno; dall'applicazione della presente lettera sono esclusi i terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...)

(...)

2. Si considerano del pari cessione di beni la costituzione, il trasferimento, la modifica, la rinuncia o l'estinzione di diritti cui sono soggetti i beni immobili, ad eccezione di ipoteche e rendite fondiarie, tranne nel caso in cui il corrispettivo, maggiorato dell'imposta sul valore aggiunto, sia inferiore al valore economico di tali diritti. Il valore economico deve essere almeno pari al prezzo di costo, imposta sul valore aggiunto inclusa, del bene immobile cui si riferisce tale diritto, quale risulterebbe se tale diritto fosse costituito da un terzo indipendente al momento dell'atto».

10 L'articolo 8, paragrafi 3 e 5, della Wet OB, stabilisce quanto segue:

«3. Con riguardo a cessioni ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettere g) e h), e dell'articolo 3a, paragrafo 1, il corrispettivo è fissato, esclusa l'imposta sul valore aggiunto, nell'importo che dovrebbe essere pagato per i beni, se questi, al momento della cessione, fossero acquistati o prodotti nello stato in cui si trovano in quel momento.

(...)

5. Con regolamento amministrativo generale può stabilirsi in quale misura:

(...)

b) oneri relativi alla proprietà gravata da rendita fondiaria, diritti di enfiteusi, diritto di superficie, servitù, appartamenti, diritti in qualità di membro di una società fondiaria (*lidmaatschapsrechten*) e diritti analoghi, fanno parte del corrispettivo;

(...».

11 L'articolo 5 dell'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (decreto d'attuazione del 1968 relativo all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «decreto d'attuazione») così prevede:

«1. Per la costituzione, il trasferimento, la rinuncia o l'estinzione di un diritto d'enfiteusi, di un diritto di superficie o di una servitù, il valore del canone, del corrispettivo o del canone di locazione è compreso nel corrispettivo, restando inteso che quest'ultimo non può essere superiore al valore economico del bene a cui il diritto è da ricollegare. Il valore economico è almeno pari al prezzo di costo del bene immobile cui si riferisce tale diritto, inclusa l'imposta sulla cifra d'affari, che risulterebbe se tale diritto fosse costituito da un terzo indipendente al momento dell'operazione.

(...)

5. Il valore di un canone, di un corrispettivo, di un canone di locazione o di un'indennità viene determinato prendendo in considerazione l'allegato A del presente decreto.

(...».

12 L'allegato A del decreto d'attuazione così stabilisce:

«(...)

b) Il valore di un canone, di un corrispettivo, di un canone di locazione o di un'indennità che scade dopo un certo lasso di tempo è fissato nell'importo annuale moltiplicato per il numero di anni nei quali devono essere effettuati i pagamenti (...».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 L'8 marzo 2004 l'Oudeland ha acquisito, in qualità di enfiteuta, un diritto di enfiteusi relativo ad un lotto di terreno e ad un edificio per uffici in costruzione ivi situato (in prosieguo: l'«edificio per uffici in discussione»), a fronte di un corrispettivo annuo da pagarsi anticipatamente (in prosieguo: il «canone annuo»). La durata dell'enfiteusi era fissata in 20 anni e l'importo del canone annuo era pari a EUR 330 000.

14 Conformemente all'articolo 3, paragrafo 2, della Wet OB, disposizione basata sull'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, la costituzione di un diritto di enfiteusi è stata assimilata alla cessione di un bene immobile ai fini della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e pertanto è stata assoggettata all'imposta menzionata. In forza dell'articolo 8, paragrafo 5, lettera b), di detta legge, in combinato disposto con l'articolo 5, paragrafo 5, del decreto d'attuazione, la base imponibile di una cessione come quelle in discussione nel procedimento principale comprende il valore del diritto di enfiteusi, calcolato in conformità dell'allegato A, lettera b), del decreto d'attuazione, ossia il valore capitalizzato della totalità dei canoni. Nel caso in esame detto valore è stato fissato in un importo pari a EUR 3 844 500.

- 15 Conseguentemente, la costituzione del diritto d'enfiteusi in discussione nel procedimento principale è stata assoggettata all'IVA. L'Oudeland ha pagato detta imposta per un importo pari a EUR 730 455 all'imprenditore che ha costituito il diritto di enfiteusi di cui trattasi a suo favore e ha detratto detto importo nella sua dichiarazione IVA relativa al mese di marzo 2004.
- 16 Dopo la costituzione del diritto d'enfiteusi l'Oudeland ha fatto completare la costruzione dell'edificio per uffici in discussione, che le è poi stato consegnato come edificio pronto all'uso. I costi per il completamento del fabbricato in parola ammontavano a EUR 1 571 749. Su detto importo l'Oudeland ha pagato EUR 298 632 a titolo di IVA e ha immediatamente detratto l'intero importo di tale IVA. Durante il completamento del fabbricato di cui trattasi è scaduto il primo canone annuo per il diritto d'enfiteusi, che è stato pagato dall'Oudeland.
- 17 L'Oudeland ha ceduto in locazione l'edificio per uffici in discussione a decorrere dal 1° giugno 2004. Conformemente alla legislazione nazionale applicabile, basata sull'articolo 13, parte C, lettera a), della sesta direttiva, l'Oudeland ha optato, per una parte dell'edificio in parola e in accordo con i locatari dello stesso, per la dispensa dall'esenzione dall'IVA prevista per la locazione di beni immobili. La locazione della restante parte dell'immobile era esente da IVA.
- 18 L'Oudeland ha considerato che la concessione in locazione dell'edificio per uffici in discussione dovesse essere qualificata come cessione per i bisogni della propria impresa di un bene prodotto nel quadro della propria impresa, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB, e dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva. Essa ha pagato l'IVA relativa alla parte del suddetto edificio che beneficiava dell'esenzione da tale imposta e sulla quale non aveva pertanto diritto alla detrazione. Nella sua dichiarazione l'Oudeland aveva fissato la base imponibile della cessione in discussione nel procedimento principale alla totalità dei costi, al netto dell'IVA, del completamento della costruzione, maggiorata dell'importo del canone annuo già scaduto al momento della cessione in parola.
- 19 L'amministrazione fiscale ha ritenuto che la base imponibile da considerare a titolo della concessione in locazione dell'edificio per uffici in discussione dovesse essere costituita dai costi per il completamento della costruzione, maggiorati del valore capitalizzato della totalità dei canoni. Un avviso di rettifica, relativo al periodo dal 1° al 30 giugno 2004, è stato notificato all'Oudeland, per un importo pari alla differenza fra la base imponibile calcolata dall'Oudeland e quella stabilita dalla suddetta amministrazione. Nonostante l'Oudeland avesse proposto reclamo, l'avviso in parola è stato confermato.
- 20 Poiché il ricorso presentato dall'Oudeland avverso la decisione di rigetto del suo reclamo è stato dichiarato non fondato con una decisione del Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunale dell'Aia, Paesi Bassi), l'Oudeland ha interposto appello avverso quest'ultima decisione innanzi al Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello dell'Aia, Paesi Bassi).
- 21 Tale giudice d'appello ha dichiarato che, in conformità all'articolo 8, paragrafo 3, della Wet OB, nella base imponibile delle cessioni, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della succitata legge, rientrava il prezzo di costo del terreno condotto in enfiteusi dall'Oudeland e che, a tale riguardo, occorre fare riferimento al valore che, per l'Oudeland, detto terreno aveva al momento della cessione di cui all'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB. Inoltre, secondo il menzionato il giudice, siffatto valore non poteva essere assimilato al valore che il terreno in parola avrebbe avuto in tale momento per un proprietario, ma doveva essere limitato al canone annuo pagato prima del completamento dell'edificio per uffici in discussione.
- 22 Il Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello dell'Aia) ha pertanto annullato la decisione della Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunale dell'Aia), la decisione dell'amministrazione fiscale di rigetto del reclamo dell'Oudeland nonché l'avviso di rettifica notificato alla suddetta società.

- 23 Il segretario di Stato alle finanze ha proposto, dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi, Paesi Bassi), un ricorso in cassazione avverso la decisione resa in appello.
- 24 La controversia fra le parti nel procedimento principale verte sul modo in cui occorra determinare la base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva. Mentre l'Oudeland ritiene che soltanto gli importi versati fino alla data della cessione, ossia gli importi dei canoni annuali scaduti a tale data, nonché i costi del completamento dell'edificio per uffici in discussione, rientrino nella base imponibile di cui trattasi, il segretario di Stato alle finanze, per stabilire il valore del diritto d'enfiteusi, si basa sul valore capitalizzato della totalità dei canoni.
- 25 Il giudice del rinvio desidera chiarire se, in conformità della sentenza dell'8 novembre 2012, *Gemeente Vlaarding* (C-299/11, EU:C:2012:698), occorra escludere dalla base imponibile elementi del prezzo di costo sui quali è stata assolta l'IVA, ossia, il valore del diritto d'enfiteusi e i costi per il completamento dell'edificio per uffici in discussione, e se si debba procedere analogamente allorché un soggetto passivo ha detratto immediatamente e integralmente, a titolo di disposizioni del diritto nazionale, l'IVA così versata.
- 26 Se gli elementi del prezzo di costo menzionati al punto precedente della presente sentenza devono essere inclusi nella base imponibile di cui all'articolo 8, paragrafo 3, della *Wet OB*, in combinato disposto con l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, il giudice del rinvio s'interroga circa il modo secondo cui tale base deve essere determinata relativamente al diritto d'enfiteusi e, segnatamente, sul modo in cui il valore dei canoni dovuti successivamente a titolo del suddetto diritto s'integrino nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.
- 27 In tali circostanze lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte Suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che il prezzo di costo del terreno o di altre sostanze o materiali per i quali il soggetto passivo ha pagato l'IVA sull'acquisizione, nella fattispecie mediante la costituzione di un diritto reale che conferisce il potere di utilizzare il bene immobile, non rientra nella base imponibile di una cessione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva. Se la situazione sia diversa qualora il soggetto passivo al momento dell'acquisto abbia detratto detta imposta sul valore aggiunto, in forza delle disposizioni normative nazionali – a prescindere dalla circostanza che queste siano compatibili o meno con la sesta direttiva su tale punto.
- 2) Se, in una situazione come quella in esame, in cui il terreno con il fabbricato in costruzione è stato acquisito mediante la costituzione di un diritto reale ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che rientra nella base imponibile di una cessione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, il valore del canone, ossia il valore degli importi da pagarsi annualmente nel corso della durata, oppure della durata restante, del diritto reale».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 28 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che il valore di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere di uso su di un bene immobile e i costi di completamento dell'edificio per uffici costruito sul terreno interessato possono essere inclusi nella base imponibile di

una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, quando il soggetto passivo ha già versato l'IVA relativa a tale valore e a tali costi, ma ha del pari detratto immediatamente e integralmente suddetta imposta.

- 29 In forza dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, gli Stati membri possono assimilare a una cessione a titolo oneroso l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nel quadro di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione completa dell'IVA.
- 30 La summenzionata facoltà consente agli Stati membri di adeguare la propria normativa tributaria in modo tale che le imprese che non possono detrarre l'IVA versata al momento dell'acquisto dei beni aziendali, in quanto esercenti un'attività esente da IVA, non siano svantaggiate rispetto alle imprese concorrenti che esercitano la medesima attività mediante beni che hanno ottenuto senza versare l'IVA, producendoli in proprio o, più in generale, ottenendoli nel quadro della loro impresa (sentenza dell'8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punto 26).
- 31 In via preliminare occorre ricordare che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, l'applicabilità dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, è soggetta a tre condizioni cumulative.
- 32 In primo luogo, il bene di cui trattasi deve essere un «bene prodotto, costruito, estratto, lavorato (...) nel quadro del[l']impresa [di un soggetto passivo]». La Corte ha giudicato che, affinché la facoltà di assimilare ad una cessione effettuata a titolo oneroso possa essere esercitata in modo da eliminare concretamente qualsiasi disparità in materia di IVA tra i soggetti passivi che hanno acquistato i loro beni presso un altro soggetto passivo e quelli che li hanno ottenuti nel quadro della loro impresa, l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, comprende non solo i beni interamente prodotti, costruiti, estratti o lavorati in proprio dall'impresa considerata, ma anche quelli prodotti, costruiti, estratti o lavorati da un terzo con materiali messi a disposizione dalla suddetta impresa, dovendo siffatta assimilazione poter essere applicata alla totalità dei beni completati o migliorati dai terzi (v., in tal senso, sentenze dell'8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punti 27 e 28, e del 10 settembre 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punto 28).
- 33 In secondo luogo, il soggetto passivo deve aver destinato tale bene per i bisogni della propria impresa.
- 34 In terzo luogo, l'acquisizione del bene in parola da un altro soggetto passivo non deve attribuire al primo soggetto passivo il diritto a una detrazione completa dell'IVA.
- 35 Effettuata siffatta precisazione, va posto in rilievo che, nel caso in esame, dopo avere, da un lato, acquistato, attraverso la costituzione di un diritto di enfiteusi, un diritto sul lotto di terreno interessato e sull'edificio per uffici in costruzione ubicato su tale terreno, assolto l'IVA relativa a siffatto acquisto e detratto l'imposta in parola nella sua dichiarazione IVA del mese di marzo 2004, e, dall'altro, portato a termine la costruzione dell'edificio menzionato, pagato l'IVA relativa ai costi di completamento di quest'ultimo e detratto tale imposta, l'Oudeland ha ceduto in locazione l'edificio per uffici in parola, rinunciando soltanto in parte alle esenzioni dell'IVA previste per la locazione di beni immobili.
- 36 Poiché la cessione in locazione, da parte dell'Oudeland, dell'edificio così terminato è stata considerata come un impiego per i bisogni dell'impresa di un bene ottenuto nel quadro di detta impresa, e poiché l'edificio di cui trattasi era stato in parte utilizzato a fini diversi da operazioni imponibili, la cessione in locazione summenzionata è stata quindi assimilata ad una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, e assoggettata all'IVA.

- 37 In conformità all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, la base imponibile è costituita, per le operazioni di cui, segnatamente, all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della medesima direttiva, 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».
- 38 Al riguardo la Corte ha precisato che discende, senza ambiguità, da detto articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), che solo in mancanza di prezzo d'acquisto dei beni o di beni simili la base imponibile è costituita dal «costo» (sentenza del 23 aprile 2015, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, punto 37).
- 39 A tale proposito il giudice del rinvio fa presente che è pacifico, nella fattispecie, che manchi il prezzo di acquisto di un bene analogo all'edificio per uffici in discussione. Di conseguenza è necessario fondarsi sul costo.
- 40 Ciò nondimeno, il giudice del rinvio s'interroga sul punto se elementi del costo sui quali è stata assolta l'IVA, vale a dire, il valore dell'enfiteusi e i costi di completamento dell'edificio per uffici in discussione, debbano essere esclusi dalla base imponibile, anche quando il soggetto passivo ha detratto immediatamente e integralmente, in forza di disposizioni del diritto nazionale applicabile, l'IVA così pagata sulla costituzione del diritto d'enfiteusi e sul completamento dell'edificio in parola.
- 41 La Corte, al riguardo, ha precisato che la facoltà di assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso non può essere esercitata per riscuotere un importo IVA sul valore dei beni sul quale detto soggetto passivo, nell'ambito di un'imposizione precedente, aveva già pagato l'IVA (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, punto 32).
- 42 Un'imposizione reiterata di tal genere sarebbe difatti incompatibile tanto con la caratteristica essenziale dell'IVA, secondo cui detta imposta si applica sul valore aggiunto dei beni o dei servizi interessati, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione (v., in particolare, sentenze del 16 dicembre 1992, *Beaulande*, C-208/91, EU:C:1992:524, punto 14; del 17 settembre 1997, *UCAL*, C-347/95, EU:C:1997:411, punto 34, e del 29 aprile 2004, *GIL Insurance e a.*, C-308/01, EU:C:2004:252, punto 33), quanto con la finalità della suddetta facoltà di assimilazione, che consiste, indubbiamente, nel permettere agli Stati membri di assoggettare all'IVA l'impiego di beni per i bisogni di attività esenti da IVA, ma non significa affatto autorizzare detti Stati ad assoggettare ripetutamente all'IVA una stessa quota del valore di tali beni (sentenza dell'8 novembre 2012, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, punto 32).
- 43 Come sostanzialmente rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 49 delle sue conclusioni, quando l'IVA assolta sulle voci del prezzo di costo è stata successivamente detratta, all'imposizione risultante dall'assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso non consegue un'imposizione reiterata del medesimo valore. È infatti soltanto quando l'IVA inerente a tali voci rimane a carico del soggetto passivo, perché non sono state da questi portate in detrazione, che le voci in parola non devono essere prese in considerazione nella base imponibile, a titolo dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.
- 44 In proposito la Corte ha giudicato che, in nessun caso, la base imponibile di cui all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, può comprendere un valore sul quale il soggetto passivo ha già versato l'IVA senza aver potuto detrarla in seguito (v. sentenza del 23 aprile 2015, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 Ne consegue che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 50 delle sue conclusioni, i valori per i quali il soggetto passivo ha già assolto l'IVA, ma l'ha pure portata in detrazione, possono effettivamente essere inclusi nella base imponibile di cui all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva.

46 Di conseguenza, alla luce del complesso delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, deve essere interpretato nel senso che il valore di un diritto reale che attribuisce al suo titolare un potere di uso su di un bene immobile e i costi del completamento di un edificio per uffici costruito sul terreno interessato possono essere inclusi nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, quando il soggetto passivo ha già assolto l'IVA relativa a detto valore e a detti costi, ma l'ha del pari detratta immediatamente e integralmente.

Sulla seconda questione

47 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, in una situazione come quella in discussione nel procedimento principale, in cui un terreno e un fabbricato in corso di costruzione ubicato su tale terreno sono stati acquisiti tramite la costituzione di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere di uso su detti beni immobili, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, deve essere interpretato nel senso che il valore di siffatto diritto reale da prendere in considerazione nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della citata direttiva, corrisponde al valore degli importi da pagare a titolo di corrispettivo ogni anno, nel corso dell'intera durata del contratto di enfiteusi che ha istituito siffatto diritto reale, oppure corrisponde al valore degli importi da pagare nel corso della durata ancora restante di tale contratto.

48 In primo luogo, è d'uopo ricordare che, come precisato ai punti 38 e 39 della presente sentenza, è soltanto in mancanza di prezzo d'acquisto dei beni o di beni simili che la base imponibile è costituita dal «costo», e che, nel caso in esame, manca il prezzo di acquisto di un bene analogo all'edificio per uffici in discussione.

49 Conseguentemente la base imponibile della cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, è costituita, nel procedimento principale, dal costo.

50 In secondo luogo, dalla formulazione stessa dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, deriva che il costo, nonché i prezzi d'acquisto dei beni o di beni simili, devono essere determinati nel momento in cui si effettua la cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della menzionata direttiva.

51 In terzo luogo, va rammentato che, in forza della disposizione nazionale che attua la facoltà prevista all'articolo 5, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, la costituzione del diritto d'enfiteusi, nel caso in esame, è stata assimilata alla cessione di un bene. Per quanto riguarda la costituzione di un diritto di enfiteusi di una durata pari a 20 anni, come quello in discussione nel procedimento principale, conformemente alle disposizioni del diritto nazionale applicabile, il corrispettivo di siffatta cessione è determinato sulla base di un importo annuo fisso, moltiplicato per il numero di anni durante i quali i versamenti devono essere effettuati, e la somma così ottenuta viene successivamente rettificata o capitalizzata al momento della costituzione del diritto di cui trattasi, in conformità delle prescrizioni della disciplina nazionale. Nel caso in esame, in sede della costituzione di un diritto d'enfiteusi è stato effettuato il pagamento, in un'unica soluzione, dell'IVA dovuta sull'importo totale del corrispettivo così determinato.

52 È importante precisare che le modalità di determinazione del menzionato corrispettivo non costituiscono oggetto delle questioni poste dal giudice del rinvio, considerato che il valore del corrispettivo in parola non è controverso nell'ambito del procedimento principale.

53 Poiché dalla risposta fornita alla prima questione risulta che il pagamento dell'IVA sul valore del diritto d'enfiteusi non osta a che siffatto valore sia preso in considerazione nella base imponibile della cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, nella misura in cui detta imposta è stata immediatamente e integralmente detratta, e che non è controverso che tale valore

costituisca uno degli elementi del prezzo di costo, occorre determinare se sia necessario tenere conto del valore integrale del diritto d'enfiteusi, come auspicato dal governo dei Paesi Bassi, o di una parte del medesimo valore.

- 54 Al riguardo è importante rilevare che l'enfiteusi è limitata nel tempo e che, come esposto al punto 51 della presente sentenza, il valore del corrispettivo della costituzione del diritto d'enfiteusi è determinato in funzione della durata pattuita del contratto di enfiteusi.
- 55 Se la cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, ha luogo non nello stesso momento della costituzione del diritto d'enfiteusi, ma successivamente, il valore di tale diritto che occorre considerare nella base imponibile corrisponde al valore residuo di quest'ultimo al momento della cessione (v., per analogia, sentenze del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, punto 80, e dell'8 maggio 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punto 32).
- 56 Siffatto valore residuo del diritto d'enfiteusi è determinato in funzione della durata del contratto d'enfiteusi ancora da compiersi e comprende il valore degli importi annui ancora da pagare a titolo del medesimo, rettificati o capitalizzati con il medesimo metodo utilizzato per determinare il valore del diritto d'enfiteusi.
- 57 Siffatta interpretazione è suffragata dalla finalità della facoltà di assimilazione che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, riconosce agli Stati membri, quale ricordata al punto 30 della presente sentenza.
- 58 Se, infatti, al momento in cui la cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, viene effettuata, un concorrente dovesse, per la durata del contratto d'enfiteusi concluso dall'Oudeland ancora da compiersi, concludere un contratto di enfiteusi vertente sul medesimo bene, al fine di destinare l'edificio per uffici in discussione alla medesima attività esercitata dall'Oudeland, il costo del diritto d'enfiteusi corrisponderebbe, per detto concorrente, al valore di tale diritto al momento della conclusione di cui trattasi e quindi al valore residuo di quest'ultimo.
- 59 Considerare, come il governo dei Paesi Bassi, che va preso in considerazione il valore integrale dell'enfiteusi corrispondente al corrispettivo al momento della costituzione della stessa equivarrebbe a trascurare la circostanza, rilevata dall'avvocato generale al paragrafo 70 delle sue conclusioni, che il valore dell'enfiteusi diminuisce, in generale, con il trascorrere del tempo, e condurrebbe ad ignorare la regola secondo cui il costo deve essere determinato al momento in cui viene effettuata la cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva.
- 60 Del pari, gli importi dei canoni annui già scaduti rappresentano, indubbiamente, gli importi versati dall'Oudeland a titolo del diritto d'enfiteusi, ma detti importi non rappresentano il valore del diritto di cui trattasi nel momento della cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della direttiva in parola.
- 61 Alla luce delle sue esposte considerazioni occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che, in una situazione come quella in discussione nel procedimento principale, in cui un terreno e un fabbricato in corso di costruzione sul medesimo terreno sono stati acquisiti attraverso la costituzione di un diritto reale che attribuisce al suo titolare un potere di uso sui beni immobili in parola, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, deve essere interpretato nel senso che il valore del menzionato diritto reale che va considerato nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, corrisponde al valore degli importi da pagare a titolo di corrispettivo ogni anno, nel corso della durata del contratto d'enfiteusi che costituisce suddetto diritto reale ancora da compiersi, rettificati o capitalizzati con il medesimo metodo utilizzato per determinare il valore della costituzione del diritto d'enfiteusi.

Sulle spese

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

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

- 1) **L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, deve essere interpretato nel senso che il valore di un diritto reale che attribuisce al suo titolare un potere di uso su di un bene immobile e i costi del completamento dell'edificio per uffici costruito sul terreno interessato possono essere inclusi nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della menzionata direttiva, come modificata, quando il soggetto passivo ha già assolto l'imposta sul valore aggiunto relativa a detto valore e a detti costi, ma l'ha del pari detratta immediatamente e integralmente.**
- 2) **In una situazione come quella in discussione nel procedimento principale, in cui un terreno e un fabbricato in corso di costruzione sul medesimo terreno sono stati acquisiti attraverso la costituzione di un diritto reale che attribuisce al suo titolare un potere di uso sui beni immobili in parola, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che il valore del menzionato diritto reale che va considerato nella base imponibile di una cessione, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della citata direttiva, corrisponde al valore degli importi da pagare a titolo di corrispettivo ogni anno nel corso della durata del contratto d'enfiteusi che costituisce suddetto diritto reale ancora da compiersi, rettificati o capitalizzati con il medesimo metodo utilizzato per determinare il valore della costituzione del diritto d'enfiteusi.**

Firme