Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

29 marzo 2012*

«Sesta direttiva IVA — Articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b) — Diritto a detrazione — Bene di investimento appartenente ad un soggetto passivo persona giuridica e messo a disposizione del suo personale per fini privati di quest'ultimo»

Nella causa C-436/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla cour d'appel de Mons (Belgio), con decisione dell'8 settembre 2010, pervenuta in cancelleria il 13 settembre 2010, nel procedimento

État belge

contro

BLM SA,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. M. Safjan, presidente di sezione, dal sig. J.-J. Kasel (relatore) e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 dicembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per la BLM SA, da O. D'Aout, avocat,

— per il governo belga, da J.-C. Halleux e da M. Jacobs, in qualità di agenti,

— per il governo tedesco, da T. Henze e C. Blaschke, in qualità di agenti,

— per la Commissione europea, da B. Stromsky nonché da D. Recchia e C. Soulay, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il francese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, 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 L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Stato belga e la BLM SA (in prosieguo: la «BLM»), una società di diritto belga, in merito alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte, relativa ad un bene immobile in parte usato per fini privati del personale di tale società.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 A tenore del quinto e sesto considerando della sesta direttiva:

«considerando che la nozione di soggetto di imposta deve essere precisata consentendo agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell'imposta, di includervi le persone che effettuano alcune operazioni occasionali;

considerando che la nozione di operazione imponibile ha creato difficoltà soprattutto per le operazioni assimilate ad operazioni imponibili e che è sembrato necessario precisare queste nozioni».

4 L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]:

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 4, paragrafo 1, della sesta direttiva così prevede:

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

6 L'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva è redatto nei seguenti termini:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

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'[IVA];

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».

7 In virtù dell'articolo 13, parte B, lettera b), primo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano «l'affitto e la locazione di beni immobili (…)».

8 L'articolo 17, paragrafo 2, della stessa direttiva, nella sua versione risultante dall'articolo 28 septies della medesima, così dispone:

«Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

La normativa nazionale

9 L'articolo 19, paragrafo 1, del codice dell'IVA sancisce:

«È assimilato a una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso 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 all'attività economica del soggetto passivo, qualora detto bene abbia consentito una detrazione totale o parziale dell'imposta».

10 A norma dell'articolo 44, paragrafo 3, punto 2, del medesimo codice, sono esenti dall'IVA «l'affitto, la locazione e la cessione del contratto di locazione dei beni immobili per natura, come anche l'uso di tali beni alle condizioni di cui all'articolo 19, paragrafo 1 (…)».

11 Nella decisione di rinvio, la cour d'appel de Mons menziona la circolare amministrativa n. E.T.108691, del 31 gennaio 2005, redatta in seguito alla sentenza della Corte dell'8 maggio 2003, Seeling, C-269/00 (Racc. pag. I-4101), e ne trae conseguenze pratiche per la normativa nazionale. Secondo il giudice del rinvio, tale circolare limita l'applicazione della suddetta sentenza Seeling ai soli soggetti passivi persone fisiche. Per quanto riguarda i soggetti passivi persone giuridiche che mettono a disposizione di un gestore o di un socio un bene immobile destinato interamente al patrimonio dell'impresa, la suddetta circolare precisa che un simile uso costituisce una locazione di un bene immobile che, in quanto tale, è esente dall'IVA.

Causa principale e questione pregiudiziale

12 La BLM, costituita nell'aprile 2003 dai sigg. Bertrand e Bernard Losfeld, ha come oggetto sociale, in particolare, l'attività di consulenza in materia finanziaria, tecnica, commerciale o amministrativa in senso ampio, nonché l'assistenza e la fornitura di servizi, direttamente o indirettamente, nel settore amministrativo o finanziario, nelle vendite, nella produzione e nella gestione in generale. Per quanto riguarda queste attività, la BLM è soggetta all'IVA.

13 Nel dicembre 2003, la BLM ha ricevuto, tramite conferimento da parte del sig. Bertrand Losfeld e di sua moglie, un diritto reale di usufrutto, di durata ventennale, su un edificio che avevano fatto costruire precedentemente e per la costruzione del quale avevano optato per la qualità di soggetti passivi dell'IVA. Essi risiedono in tale edificio con i loro figli dal luglio 2002. Nel medesimo edificio, la BLM dispone di un ufficio e di una sala archivi.

14 Tale conferimento ha dato luogo al pagamento dell'IVA, che è stata detratta dalla BLM nella sua dichiarazione afferente al quarto trimestre del 2003, ovvero una somma di EUR 42 420,61 che era stata portata in detrazione.

15 La BLM, della quale il sig. Bertrand Losfeld è l'amministratore delegato, non richiede a quest'ultimo il pagamento di un canone di locazione per l'uso privato di una parte dell'edificio di cui trattasi. Tuttavia, egli è soggetto all'imposta delle persone fisiche su un vantaggio in natura, calcolato forfettariamente in base ad un'occupazione per uso privato dell'edificio pari al 75%.

16 In seguito ad un controllo effettuato in loco dall'amministrazione finanziaria di Tournai (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria»), quest'ultima ha contestato la detraibilità di una parte dell'IVA versata dalla BLM in occasione del conferimento, ossia un importo pari a EUR 31 683,96. Infatti, essa ha ritenuto che si trattasse di un uso non professionale dell'edificio. Orbene, l'uso privato di un edificio costituirebbe un'operazione esente dall'IVA. Di conseguenza, il soggetto passivo non potrebbe detrarre l'IVA gravante a monte sulla costruzione della parte dell'edificio messa a disposizione dell'amministratore delegato della BLM.

17 L'amministrazione finanziaria ha ritenuto che l'IVA relativa alle spese di costruzione dei locali professionali, ossia l'ufficio e la sala archivi, fosse detraibile al 100%, che quella relativa ai lavori effettuati nei locali cosiddetti «misti» fosse detraibile al 25,31% e che il resto dell'edificio dovesse essere considerato come totalmente privato. Con decisione del 1º marzo 2005, essa ha dunque dichiarato la BLM debitrice della somma di EUR 31 683,96 per detrazione illegittima dell'IVA, nonché di un'ammenda e di interessi moratori.

18 La BLM ha proposto ricorso avverso la summenzionata decisione dinanzi al Tribunal de première instance de Mons. Nelle conclusioni presentate dinanzi al medesimo, l'amministrazione finanziaria ha formulato, in subordine, una domanda riconvenzionale volta a fare fissare, per ogni anno trascorso, la base imponibile dell'uso a fini privati del bene immobile di cui trattasi a 1/15 della parte del prezzo di tale bene. Con sentenza in data 8 agosto 2006, il medesimo tribunale ha considerato, in particolare, che la base annua della messa a disposizione gratuita del bene immobile da parte della BLM dovesse essere fissata a 1/20 del prezzo pagato per l'acquisto dell'usufrutto sull'edificio, a concorrenza della parte occupata per uso privato.

19 Non essendo rimasta soddisfatta da tale sentenza, l'amministrazione finanziaria ha interposto appello contro quest'ultima dinanzi alla cour d'appel de Mons. A sostegno del suo appello, essa deduce che una messa a disposizione, come quella in esame nella causa principale, deve essere considerata una locazione a titolo oneroso esente dall'IVA. Costituendo un'operazione non soggetta ad imposta, il soggetto passivo non potrebbe dunque detrarre l'imposta che ha gravato sulla costruzione della parte dell'edificio messa a disposizione. Tale amministrazione sostiene, a tal riguardo, che la citata sentenza Seeling si applica unicamente a un soggetto passivo avente la qualità di persona fisica, poiché una siffatta persona non può essere al contempo proprietaria di un bene immobile e locataria di questo stesso bene.

20 Dinanzi al giudice del rinvio, la BLM afferma che la soluzione, adottata dalla Corte nella sentenza Seeling sopra citata, è applicabile a una situazione come quella in esame nella causa principale.

21 Alla luce di quanto sopra, la Cour d'appel de Mons ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva (...) debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che tratta come una prestazione di servizi esente da imposta, in quanto affitto o locazione di un bene immobile ai sensi del suddetto articolo 13, parte B, lettera b), l'uso privato da parte del dirigente e della sua famiglia di una parte di un edificio costruito o posseduto in virtù di un diritto reale immobiliare *dal soggetto passivo persona giuridica*, qualora tale bene d'investimento consenta il diritto alla detrazione dell'imposta a monte».

Sulla questione pregiudiziale

22 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a) e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che, pur non essendo soddisfatte le caratteristiche di un affitto o di una locazione di un bene immobile a norma dell'articolo 13, parte B, lettera b), tratta come una prestazione di servizi esente dall'IVA, in forza di quest'ultima disposizione, l'uso per fini privati del personale di un soggetto passivo persona giuridica, di una parte di un edificio costruito o posseduto in forza di un diritto reale immobiliare da parte del medesimo soggetto passivo, qualora tale bene abbia conferito un diritto alla detrazione dell'imposta a monte.

23 A tale riguardo, occorre ricordare che, nella sua citata sentenza Seeling, la Corte ha già statuito che gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che tratta come una prestazione di servizi esente da imposta, in quanto affitto o locazione di un bene immobile ai sensi del suddetto articolo 13, parte B, lettera b), l'uso per fini privati del soggetto passivo di una parte di un edificio destinato interamente alla sua impresa.

24 È vero che, nella causa che ha dato origine alla citata sentenza Seeling, il soggetto passivo era una persona fisica e sussisteva quindi identità di persone tra questo soggetto passivo e la persona che aveva usato per fini privati il bene destinato all'impresa. Tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto dal governo belga nelle sue osservazioni dinanzi alla Corte, non si può dedurre da tale circostanza che l'interpretazione dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della sesta direttiva, adottata dalla Corte nella predetta sentenza, non possa trovare applicazione qualora il soggetto passivo sia una persona giuridica.

25 Infatti, da una parte, come emerge con chiarezza dalla sua formulazione, l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della sesta direttiva riguarda non soltanto il caso del soggetto passivo che utilizza per fini privati un bene destinato all'impresa, ma anche quello in cui il personale di un soggetto passivo procede a un uso siffatto. Orbene, in quest'ultima ipotesi, non sussiste identità tra le persone interessate e la circostanza che il soggetto passivo sia una persona giuridica non esclude che possa esserci un uso del bene per fini privati da parte del personale di tale soggetto passivo.

26 Inoltre, va constatato che la disposizione in parola, che impiega il termine «soggetto passivo», non opera alcuna distinzione tra le persone fisiche e le persone giuridiche e che essa si limita a prevedere in quale modo debbano essere trattate, ai fini dell'IVA, talune operazioni economiche che non rientrano in altre disposizioni della sesta direttiva.

27 Del resto, dai considerando quinto e sesto della sesta direttiva emerge che la qualità di «soggetto passivo» è connessa alle operazioni effettuate da un operatore economico e non alla forma giuridica del medesimo. Pertanto, conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva in parola, si deve considerare soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2 del medesimo articolo, indipendentemente dagli scopi o dai risultati di tale attività.

28 D'altra parte, va precisato che, contrariamente a quanto dedotto dal governo belga, dalla citata sentenza Seeling non emerge che la Corte abbia basato il proprio ragionamento su una presunta impossibilità di concepire una locazione immobiliare qualora l'operazione riguardi una sola e unica persona fisica, che sarebbe dunque in possesso della duplice qualità di locatore e locatario.

29 Infatti, sebbene la Corte avrebbe potuto limitarsi a statuire che, in una situazione come quella in esame nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza Seeling, per definizione non poteva esserci un accordo sulle condizioni di locazione, essa ha esaminato se tale situazione potesse essere qualificata come locazione di un bene immobile a norma dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva

e, al punto 51 della summenzionata sentenza, ha concluso, a tal riguardo, che una siffatta situazione era caratterizzata dall'assenza tanto del pagamento di un canone di locazione quanto di un accordo sulla durata del diritto di godimento nonché sul diritto di occupare l'alloggio e di escluderne altre persone.

30 Ne consegue che, in mancanza di tali caratteristiche, l'uso per fini privati del personale di un soggetto passivo persona giuridica, di una parte di un edificio costruito o posseduto in forza di un diritto reale immobiliare da detto soggetto passivo, non può essere qualificato come locazione di un bene immobile ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva.

31 Pertanto, occorre rispondere alla questione posta che gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che, pur non essendo soddisfatte le caratteristiche di un affitto o di una locazione di un bene immobile a norma di tale articolo 13, parte B, lettera b), tratta come una prestazione di servizi esente dall'IVA in forza di quest'ultima disposizione, l'uso per fini privati del personale di un soggetto passivo persona giuridica, di una parte di un edificio costruito o posseduto in virtù di un diritto reale immobiliare dal predetto soggetto passivo, qualora tale bene abbia conferito il diritto alla detrazione dell'imposta a monte.

32 A tal riguardo, spetta al giudice del rinvio valutare se, in una situazione come quella in esame nella causa principale, si possa considerare che sussiste una locazione di un bene immobile ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva.

Sulle spese

33 Nei confronti delle parti nella causa 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 (Quinta Sezione) dichiara:

Gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, 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, quale modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio del 10 aprile 1995, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che, pur non essendo soddisfatte le caratteristiche di un affitto o di una locazione di un bene immobile a norma di detto articolo 13, parte B, lettera b), tratta come una prestazione di servizi, esente dall'imposta sul valore aggiunto in forza di quest'ultima disposizione, l'uso per fini privati del personale di un soggetto passivo persona giuridica, di una parte di un edificio costruito o posseduto in virtù di un diritto reale immobiliare dal predetto soggetto passivo, qualora tale bene abbia conferito il diritto alla detrazione dell'imposta a monte.

Spetta al giudice del rinvio valutare se, in una situazione come quella in esame nella causa principale, si possa considerare che sussiste una locazione di un bene immobile ai sensi del suddetto articolo 13, parte B, lettera b).

Firme