Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

16 settembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 17, paragrafo 2, lettera a) – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Nascita e portata del diritto a detrazione – Ampliamento di una strada appartenente a un comune – Contabilizzazione dei costi generati dai lavori in quanto parte delle spese generali del soggetto passivo – Determinazione dell'esistenza di un nesso diretto e immediato con l'attività economica del soggetto passivo – Cessione a titolo gratuito – Cessione assimilata ad una cessione effettuata a titolo oneroso – Articolo 5, paragrafo 6»

Nella causa C-528/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 13 marzo 2019, pervenuta in cancelleria il 10 luglio 2019, nel procedimento

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

contro

Finanzamt Y,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J. Malenovský e N. Wahl (relatore), giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, da O.-G. Lippross, Rechtsanwalt;

– per il governo tedesco, da J. Möller e S. Eisenberg, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e L. Mantl, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 6, e dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG e il Finanzamt Y (Ufficio delle imposte Y, Germania), in merito ad un rifiuto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata a monte per la realizzazione di lavori di ampliamento di una strada appartenente ad un comune.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva sono soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 5, paragrafo 6, di tale direttiva enuncia 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'[IVA]. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

5 L'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva in parola prevede quanto segue:

«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».

6 L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Nella misura in cui 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 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».

Diritto tedesco

7 L'articolo 1 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), intitolato «Operazioni imponibili», prevede quanto segue:

«(1) Sono soggette all'[IVA] le operazioni seguenti:

1. le cessioni e altre prestazioni effettuate a titolo oneroso da un imprenditore all'interno del paese, nell'ambito della sua attività d'impresa.

(…)».

8 Ai sensi dell'articolo 3 dell'UStG:

«(1) Le cessioni effettuate da un imprenditore sono le prestazioni attraverso le quali questi o un terzo da lui incaricato abilita l'acquirente o a un terzo incaricato da quest'ultimo a disporre in nome proprio di un bene (attribuzione del potere di disposizione).

(…)

(1b) Sono assimilati ad una cessione a titolo oneroso:

1. il prelievo da parte di un imprenditore di un bene della sua impresa a fini estranei a quelli dell'impresa;

2. il trasferimento a titolo gratuito di un bene da parte dell'imprenditore al suo personale per uso privato di quest'ultimo, eccetto piccoli omaggi;

3. qualsiasi altro trasferimento a titolo gratuito di un bene per le esigenze dell'impresa, eccetto omaggi di scarso valore e campioni,

Il bene o gli elementi che lo compongono devono aver consentito una deduzione totale o parziale».

9 L'articolo 15 dell'UStG, intitolato «Detrazioni», dispone quanto segue:

«(1) L'imprenditore può detrarre i seguenti importi come imposta assolta a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e altre prestazioni di servizi eseguite da un altro imprenditore per la sua impresa.

(…)

(2) È esclusa dal diritto alla detrazione l'imposta assolta a monte sulla cessione, sull'importazione e sull'acquisto intracomunitario di beni o sulle altre prestazioni, utilizzati dall'imprenditore per svolgere le seguenti operazioni:

1. operazioni esenti;

(…)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 La Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, ricorrente nel procedimento principale, è una società holding di gestione. Essa forma un'entità fiscale con le sue controllate, la A GmbH e la B GmbH.

11 In seguito alla decisione dell'amministrazione distrettuale di autorizzare la riapertura e lo sfruttamento di una cava di calcare (in prosieguo: la «cava di calcare»), la A GmbH è stata autorizzata, con decisione del 16 febbraio 2001, a coltivare tale cava previa risistemazione dell'accesso a quest'ultima attraverso una strada aperta al pubblico e appartenente al comune sul cui territorio è situata la suddetta cava (in prosieguo: la «strada comunale in questione»). Nel 2005, tale decisione è stata modificata per inserirvi la precisazione che l'autorizzazione allo sfruttamento della cava di cui trattasi sarebbe decaduta qualora l'ampliamento di tale strada non fosse stato completato entro il 31 dicembre 2006.

12 Dato che per l'estrazione del calcare si rendeva necessario tale ampliamento, il comune interessato e il predecessore legale della A GmbH hanno stipulato in merito una convenzione con la quale tale comune si impegnava, da un lato, a progettare e realizzare l'ampliamento della strada comunale in questione e, dall'altro, in caso di mantenimento della destinazione pubblica di quest'ultima, a metterla a disposizione del predecessore legale della A GmbH senza alcuna restrizione. In cambio, era previsto che quest'ultimo avrebbe sopportato tutti i costi connessi all'ampliamento della suddetta strada. Nel corso del 2006, la A GmbH ha incaricato la B GmbH, in qualità di direttore dei lavori, di realizzare tale l'ampliamento in conformità con la convenzione stipulata con il suddetto comune. In seguito alla conclusione dei lavori, a partire dal dicembre 2006 il tratto di strada è stato utilizzato da autoveicoli pesanti della A GmbH e da altri veicoli.

13 Nell'ambito delle dichiarazioni IVA per l'anno 2006, la ricorrente nel procedimento principale non ha tenuto in considerazione le spese sostenute dalla A GmbH per l'ampliamento della strada comunale in questione, ma ha detratto a titolo dell'imposta pagata a monte gli importi dell'IVA che hanno gravato le prestazioni ricevute a monte dalla B GmbH.

14 A seguito di un controllo, l'amministrazione tributaria Y ha ritenuto che realizzando l'ampliamento della strada comunale in questione la ricorrente nel procedimento principale avesse fornito al comune interessato un'opera a titolo gratuito, assoggettata all'IVA ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, dell'UStG e, il 1º marzo 2012, ha emesso un avviso di accertamento in rettifica a titolo dell'anno 2006, nel quale ha aumentato la base imponibile dell'IVA al tasso del 16%.

15 Mentre il reclamo proposto dalla ricorrente nel procedimento principale aveva formato oggetto di una decisione di rigetto, lo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania) ha parzialmente accolto il ricorso proposto da quest'ultima avverso tale decisione. Esso ha statuito che non ricorrevano le condizioni stabilite all'articolo 3, paragrafo 1b, seconda frase, dell'UStG, per assoggettare a imposta i lavori realizzati sulla strada comunale in questione. Per contro, esso ha considerato che l'IVA sulle operazioni a monte direttamente connesse a tali lavori non avrebbe dovuto essere tenuta in considerazione in quanto, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), l'impresa che, nel momento in cui riceve delle prestazioni a monte, prevede di destinarle esclusivamente e direttamente a un prelievo a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, dell' UStG, non ha diritto a detrarre l'IVA afferente a tali prestazioni.

16 La ricorrente nel procedimento principale ha adito il giudice del rinvio con un ricorso per cassazione («Revision») avverso la decisione dello Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia).

17 Il giudice del rinvio indica che, secondo il diritto nazionale, tale ricorso è infondato, in quanto la ricorrente nel procedimento principale non ha diritto alla detrazione dell'IVA di cui trattasi nel procedimento principale. Infatti, la detrazione dell'IVA sarebbe esclusa, dal momento che le prestazioni ricevute a monte della B GmbH sono state destinate alla realizzazione di una cessione a titolo gratuito al comune interessato. Tuttavia, detto giudice nutre dubbi circa la conformità al diritto dell'Unione di tale interpretazione della normativa nazionale.

18 Infatti, per quanto riguarda la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio indica che la ricorrente nel procedimento principale potrebbe aver diritto a una detrazione dell'IVA assolta per le prestazioni ricevute a monte in virtù delle sentenze del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), e del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 Per quanto riguarda le seconda e la terza questione pregiudiziale, detto giudice sottolinea che esse sono volte a determinare se, nell'ipotesi in cui la ricorrente nel procedimento principale possa detrarre l'IVA assolta a monte, il diritto a detrazione possa essere compensato con un credito d'IVA relativo a una cessione a titolo oneroso o a una prestazione assimilata a una cessione a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva, al fine, in particolare, di evitare un consumo finale non tassato da parte del comune, in conformità con l'oggetto di quest'ultima disposizione.

20 È in tale contesto che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo realizza, per conto di un comune, delle opere su una strada comunale, a detto soggetto passivo – che ha acquisito prestazioni da altri soggetti passivi per la realizzazione della strada trasferita al comune – spetti, a tale titolo, il diritto a deduzione a norma dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva (...).

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo realizza, per conto di un comune, delle opere su una strada comunale, sussista una cessione di beni a titolo oneroso nel quadro della quale l'autorizzazione allo sfruttamento di una cava rappresenta il corrispettivo per la fornitura di una strada.

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione: se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo realizza, per conto di un comune, delle opere su una strada comunale, il trasferimento al comune, a titolo gratuito, della strada destinata al pubblico sia assimilato, onde evitare un consumo finale del comune non assoggettato a imposta, a una cessione a titolo gratuito a norma dell'articolo 5, paragrafo 6, della [sesta direttiva], benché il trasferimento risponda a finalità imprenditoriali».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

21 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per i lavori di ampliamento di una strada comunale effettuati a favore di un comune.

22 A tale riguardo, va ricordato, in via preliminare, che la 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), entrata in vigore il 1º gennaio 2007, ha abrogato la sesta direttiva senza apportare modifiche sostanziali rispetto a quest'ultima. Ne consegue che, poiché le disposizioni pertinenti della sesta direttiva rivestono una portata sostanzialmente identica a quelle della direttiva 2006/112, la giurisprudenza della Corte relativa a quest'ultima è parimenti applicabile alla sesta direttiva (sentenza del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 14).

23 Quanto al diritto a detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

24 Il sistema delle detrazioni, infatti, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

25 Dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva risulta che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

26 Secondo costante giurisprudenza, la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

27 Il diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Spese di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

28 Ne deriva che l'esistenza del diritto a detrazione è determinata in funzione delle operazioni a valle alle quali le operazioni a monte sono destinate. Pertanto, tale diritto esiste nel caso in cui l'operazione a monte soggetta all'IVA si trovi in nesso diretto e immediato con una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. Se ciò non si verifica, occorre esaminare se le spese effettuate per acquistare beni o servizi a monte facciano parte delle spese generali collegate all'insieme delle attività economiche del soggetto d'imposta. Nell'uno o nell'altro caso, l'esistenza di un nesso diretto e immediato presuppone che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato rispettivamente nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 60).

29 Per determinare se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per effettuare i lavori di ampliamento della strada comunale in questione dev'essere riconosciuto a un soggetto passivo quale la ricorrente nel procedimento principale, occorre dunque definire se esiste un nesso diretto e immediato tra, da un lato, tali lavori di ampliamento e, dall'altro, un'operazione imponibile effettuata a valle dalla ricorrente nel procedimento principale o la sua attività economica.

30 A tal riguardo, occorre ricordare che, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto, incombente alle amministrazioni finanziarie e ai giudici nazionali, questi devono prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si siano svolte le operazioni in questione e tener conto unicamente delle operazioni che siano oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo. La sussistenza di un tale nesso deve dunque essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione considerata (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

31 Orbene, da un lato, dalla decisione di rinvio risulta che, senza i lavori di ampliamento della strada comunale in questione, lo sfruttamento della cava di calcare sarebbe stato impossibile tanto in pratica quanto da un punto di vista giuridico. Infatti, l'ampliamento della suddetta strada ha permesso l'adeguamento di quest'ultima al traffico di autoveicoli pesanti generato dallo sfruttamento della cava e, ai sensi della modifica apportata nel 2005 alla decisione del 16 febbraio 2001 che autorizzava lo sfruttamento di tale cava previa risistemazione dell'accesso attraverso la strada comunale in questione, l'autorizzazione allo sfruttamento della suddetta cava sarebbe decaduta qualora tali lavori di ampliamento non si fossero conclusi entro il 31 dicembre 2006.

32 Ne consegue che i lavori di ampliamento della strada comunale in questione erano indispensabili perché il progetto di sfruttamento della cava di calcare potesse concretizzarsi, e che senza tali lavori la ricorrente nel procedimento principale non avrebbe potuto esercitare la sua attività economica.

33 D'altro canto, il giudice del rinvio ha indicato che il costo delle prestazioni ricevute a monte collegate ai lavori di ampliamento della strada comunale in questione fa parte degli elementi del costo delle operazioni effettuate a valle dalla ricorrente nel procedimento principale.

34 Tali circostanze sono idonee a dimostrare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra i lavori di ampliamento della strada comunale in questione e il complesso delle attività economiche connesse allo sfruttamento della cava di calcare.

35 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dalla circostanza che tale strada comunale è aperta gratuitamente al pubblico.

36 Infatti, è vero che, secondo la giurisprudenza della Corte, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati a fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non è possibile né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a

monte. Infatti, in entrambi i casi, il nesso diretto e immediato tra le spese sostenute a monte e le attività economiche realizzate in seguito dal soggetto passivo è interrotto (sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

37 Tuttavia, la circostanza che il pubblico possa circolare gratuitamente sulla strada comunale in questione è irrilevante. Infatti, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che i lavori di ampliamento di tale strada sono stati effettuati non per le esigenze del comune interessato o della pubblica circolazione, ma al fine di adeguare la strada comunale in questione al traffico di autoveicoli pesanti generato dallo sfruttamento della cava di calcare da parte della ricorrente nel procedimento principale. Inoltre, tale strada è stata successivamente utilizzata sia da tali autoveicoli pesanti che da altri veicoli. In ogni caso, le spese sostenute dalla ricorrente nel procedimento principale per l'ampliamento della strada comunale in questione possono essere ricondotte, come risulta dal punto 34 della presente sentenza, alla sua attività economica in quanto soggetto passivo, cosicché, fatte salve le verifiche che devono essere effettuate dal giudice del rinvio, tali spese non si riferiscono ad attività esenti o estranee all'ambito di applicazione dell'IVA.

38 Infine, per quanto riguarda la portata del diritto a detrazione, spetta al giudice del rinvio determinare se i lavori di ampliamento della strada comunale in questione si siano limitati o meno a quanto necessario per garantire lo sfruttamento della cava di calcare da parte della ricorrente nel procedimento principale. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, se i lavori di ampliamento di tale strada si sono limitati a quanto necessario a tale scopo, occorrerebbe riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA per l'insieme delle spese generate a tali lavori. Per contro, qualora tali lavori siano andati oltre quanto necessario per garantire lo sfruttamento di tale cava, il nesso diretto e immediato esistente tra i suddetti lavori e l'attività economica della ricorrente nel provvedimento principale è in parte interrotto, cosicché il diritto alla detrazione dev'essere riconosciuto soltanto per l'IVA assolta a monte gravante pro quota sulle spese sostenute per i lavori di estensione della strada comunale in questione, obiettivamente necessaria per consentire alla ricorrente nel procedimento principale di esercitare la sua attività economica (v., in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punti da 37 a 39).

39 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'IVA assolta a monte per i lavori di ampliamento di una strada comunale effettuati a favore di un comune, qualora tale strada sia utilizzata tanto dal soggetto passivo medesimo per la sua attività economica quanto dal pubblico, nei limiti in cui detti lavori di ampliamento non siano andati oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo di esercitare la sua attività economica e il loro costo sia incluso nel prezzo delle operazioni effettuate a valle dal soggetto passivo medesimo.

Sulla seconda questione

40 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, in caso di risposta affermativa alla prima questione, la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che l'autorizzazione allo sfruttamento di una cava, concessa unilateralmente dall'amministrazione di uno Stato membro, costituisce il corrispettivo ottenuto da un soggetto passivo che ha effettuato lavori di ampliamento di una strada comunale senza corrispettivo in denaro, con la conseguenza che tali lavori costituiscono un'operazione a titolo oneroso ai sensi della medesima direttiva.

41 Il giudice del rinvio ha indicato che, alla luce del diritto dell'Unione, non era certo che la ricorrente nel procedimento principale avesse effettuato, a favore del comune interessato, una cessione a titolo oneroso. Tuttavia, detto giudice nutre dubbi anche quanto alla possibilità di qualificare i lavori di ampliamento della strada comunale in questione come cessione a titolo gratuito. Infatti, esso rileva che l'autorizzazione a coltivare la cava di calcare concessa dall'amministrazione distrettuale potrebbe

costituire il corrispettivo dei suddetti lavori, con la conseguenza che tali lavori dovrebbero essere qualificati come prestazioni a titolo oneroso, che conferiscono il diritto a detrazione ma comportano anche l'obbligo di assolvere l'IVA relativa ai lavori di ampliamento della suddetta strada comunale.

42 A tal riguardo, va anche ricordato che, in base all'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

43 Dalla giurisprudenza della Corte risulta altresì che la qualificazione di operazione a titolo oneroso in materia di IVA presuppone unicamente la sussistenza di un nesso diretto fra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio sinallagmatico di prestazioni e il corrispettivo percepito dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (sentenza del 3 luglio 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).

44 La Corte ha altresì statuito che il corrispettivo di una cessione di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile, ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, a condizione tuttavia che esista un nesso diretto tra la cessione di beni e la prestazione di servizi, e che il valore di quest'ultima possa essere espresso in denaro. Lo stesso vale quando una prestazione di servizi è scambiata con un'altra prestazione di servizi, purché tali medesime condizioni siano soddisfatte (sentenza del 26 settembre 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

45 Infine, risulta dalla giurisprudenza della Corte che i contratti di permuta, nei quali il corrispettivo è per definizione in natura, e le operazioni per le quali il corrispettivo è in denaro sono, dal punto di vista economico e commerciale, due situazioni identiche (sentenza del 26 settembre 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

46 In primo luogo, è giocoforza constatare che tra il comune interessato e la ricorrente nel procedimento principale intercorre un rapporto giuridico. Infatti, con la convenzione di viabilità della strada comunale in questione, da un lato, il suddetto comune si è impegnato a progettare e realizzare l'ampliamento di tale strada e a mettere a disposizione della ricorrente nel procedimento principale, senza alcuna restrizione, l'ampliamento della rete stradale in caso di eventuali sviluppi della cava di calcare e, dall'altro, la ricorrente nel procedimento principale si era impegnata a sopportare tutti i costi connessi a tale ampliamento, senza che la convenzione prevedesse un obbligo di pagamento da parte del suddetto comune.

47 Tuttavia, una siffatta convenzione non può costituire il contesto giuridico nel quale avviene uno scambio di prestazioni reciproche, nella fattispecie l'ampliamento della strada municipale e la concessione dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava di calcare.

48 Anzitutto, infatti, da un punto di vista organico, i lavori di cui al procedimento principale sono stati effettuati su una strada appartenente a un comune, mentre l'autorizzazione allo sfruttamento della cava di calcare è stata concessa dall'amministrazione distrettuale.

49 Inoltre, la decisione di concedere l'autorizzazione allo sfruttamento di tale cava è una decisione unilaterale dell'amministrazione distrettuale del 16 febbraio 2001. Orbene, dalla giurisprudenza della Corte risulta che un atto unilaterale di esercizio di pubblici poteri non può, in linea di principio, instaurare un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni (v., in tal senso, sentenza dell'11 maggio 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punti da 31 a 35).

50 Infine, è pacifico che i lavori di ampliamento della strada comunale in questione non hanno dato luogo alla corresponsione di alcun corrispettivo in denaro.

51 Certamente, la Corte ha statuito che il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi può essere un corrispettivo in denaro o in natura. Tuttavia, dal momento che, secondo la decisione unilaterale dell'amministrazione distrettuale di autorizzazione allo sfruttamento della cava di calcare, tale autorizzazione sarebbe decaduta qualora i lavori di ampliamento della strada municipale non si fossero conclusi entro il 31 dicembre 2006, tali lavori non costituiscono il corrispettivo del diritto di sfruttare tale cava, bensì la conditio sine qua non per l'esercizio di tale diritto.

52 Tenuto conto di tali elementi, non può stabilirsi alcun nesso diretto tra la consegna dei lavori di ampliamento della strada comunale in questione al comune interessato e la concessione alla ricorrente nel procedimento principale dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava di calcare, in quanto tale autorizzazione non può essere considerata il corrispettivo dei lavori di ampliamento di tale strada.

53 In secondo luogo, occorre sottolineare che, nella sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), la Corte ha già riconosciuto a un soggetto passivo il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte per una prestazione di servizi che è consistita nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di cui un terzo era proprietario, qualora questi servizi fossero utilizzati tanto dal soggetto passivo medesimo, quanto dal terzo nell'ambito delle loro attività economiche, benché quest'ultimo beneficiasse a titolo gratuito del risultato di tali servizi.

54 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che la sesta direttiva, in particolare l'articolo 2, paragrafo1, di quest'ultima, dev'essere interpretata nel senso che l'autorizzazione allo sfruttamento di una cava, concessa unilateralmente dall'amministrazione di uno Stato membro, non costituisce il corrispettivo ottenuto da un soggetto passivo che ha effettuato lavori di ampliamento di una strada comunale senza corrispettivo in denaro, con la conseguenza che tali lavori non costituiscono un'operazione a titolo oneroso ai sensi della medesima direttiva.

Sulla terza questione

55 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che i lavori di ampliamento di una strada comunale aperta al pubblico, effettuati a titolo gratuito da un soggetto passivo a favore di un comune, costituiscono un'operazione che dev'essere assimilata a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

56 In via preliminare, occorre rammentare che, per quanto riguarda l'interpretazione delle disposizioni dell'ordinamento giuridico nazionale, la Corte è in linea di principio tenuta a fondarsi sulle qualificazioni contenute nella decisione di rinvio. Infatti, secondo costante giurisprudenza, la Corte non è competente a pronunciarsi sull'interpretazione delle norme nazionali (sentenza del 17 marzo 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou e Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 e C-129/10, EU:C:2011:163, punto 40).

57 Nel caso di specie, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che il giudice del rinvio basa la sua terza questione sulla premessa che, conformemente all'articolo 3, paragrafo 4, dell'UStG, i lavori di ampliamento della strada comunale in questione costituiscono una cessione di un'opera al comune interessato, dal momento che la Repubblica federale di Germania si è avvalsa della possibilità, prevista dall'articolo 5, paragrafo 5, della sesta direttiva, di assimilare a una cessione di beni la consegna di taluni lavori immobiliari.

58 Non spetta alla Corte rimettere in discussione tale premessa. Tuttavia, giacché, da un lato, la ricorrente nel procedimento principale fa valere che effettuando i lavori di ampliamento della strada comunale in questione essa ha effettuato una prestazione di servizi, di modo che l'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva non sarebbe applicabile e, dall'altro, la formulazione dell'articolo 5, paragrafo 6, e dell'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva, relativi, rispettivamente, alle cessioni di beni e alle prestazione di servizi, presentano rilevanti differenze, spetterà al giudice del rinvio accertare se, ai sensi del diritto tedesco, i lavori di ampliamento di tale strada costituiscono una cessione di un'opera.

59 Per quanto riguarda l'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva, occorre ricordare che tale disposizione mira a garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene dello stesso tipo (sentenza dell'11 maggio 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punto 40 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, la tassazione dei prelievi menzionati nell'articolo 5, paragrafo 6, prima frase, della sesta direttiva è volta ad evitare situazioni di consumi finali non tassati (sentenza del 30 settembre 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punto 18).

60 A tal fine, la suddetta disposizione assimila determinate operazioni, per le quali non viene percepito dal soggetto passivo alcun effettivo corrispettivo, a cessioni di beni effettuate a titolo oneroso soggette ad IVA (sentenza del 17 luglio 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punto 23).

61 Più precisamente, l'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva assimila ad una cessione di beni 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, 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 dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA (sentenza dell'11 maggio 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punto 41 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, tale disposizione non assimila ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

62 Occorre altresì rilevare che dalle risposte fornite alla prima e alla seconda questione risulta che la sesta direttiva dev'essere interpretata nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, i lavori di ampliamento di una strada comunale sono idonei a far sorgere un diritto a detrazione e ad essere qualificati come trasferimento a titolo gratuito, di modo che talune delle condizioni di applicazione dell'articolo 5, paragrafo 6, di tale direttiva sono soddisfatte.

63 Inoltre, i lavori di ampliamento di tale strada non costituiscono regali di scarso valore o campioni ai sensi di tale disposizione.

64 Infine, dal momento che i lavori sono stati consegnati al comune interessato, è pacifico che l'ipotesi di un consumo ad uso privato o ad uso del personale dell'impresa è esclusa, così come quella relativa alla destinazione a fini estranei all'impresa, dato che tali lavori sono stati effettuati per un'esigenza della ricorrente nel procedimento principale. Quest'ultima circostanza non osta, tuttavia, all'applicazione dell'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, emerge dal tenore stesso dell'articolo 5, paragrafo 6, prima frase, della sesta direttiva che esso equipara ad una cessione effettuata a titolo oneroso, assoggettandolo quindi all'IVA, il prelievo di un bene della propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo trasferisca a titolo gratuito, quando lo stesso bene abbia consentito una deduzione dell'IVA riscossa a monte, senza rilevanza, in via di principio, del fatto che il trasferimento avvenga o no per le esigenze dell'impresa (sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punto 22).

65 Analogamente, la circostanza menzionata dal giudice del rinvio che la strada comunale in questione non è utilizzata dal comune interessato a fini privati ma è, al contrario, aperta gratuitamente alla pubblica circolazione, non osta, in linea di principio, all'applicazione dell'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva. Infatti, ai sensi di tale disposizione, il prelievo di un bene per un uso a tali fini

riguarda, in ogni caso, il prelievo e l'uso da parte del soggetto passivo, nella fattispecie la ricorrente nel procedimento principale, e non da parte di un terzo, vale a dire il comune interessato. Orbene, i lavori di ampliamento di tale strada sono stati effettuati per rispondere alle esigenze della ricorrente nel procedimento principale e il risultato di tali lavori, vale a dire l'adeguamento della strada perché potesse sopportare il traffico di autoveicoli pesanti generato dallo sfruttamento della cava di calcare, è utilizzato anzitutto per le esigenze della ricorrente.

66 Tuttavia, giacché il mancato assoggettamento all'IVA della cessione al comune interessato dei lavori di ampliamento della strada comunale in questione, effettuati a titolo gratuito dalla ricorrente nel procedimento principale, non dà luogo ad una situazione di consumo finale non tassato o a una violazione del principio della parità di trattamento, tali lavori non costituiscono un'operazione che dev'essere assimilata a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva.

67 Infatti, sebbene la strada comunale in questione sia aperta alla pubblica circolazione, occorre tenere conto dell'utilizzo finale effettivo di tale strada. Orbene, dalla risposta alla prima questione discende che, fatte salve le verifiche che devono essere effettuate dal giudice del rinvio, da un lato, i lavori di ampliamento di tale strada vanno a beneficio della ricorrente nel procedimento principale e presentano un nesso diretto e immediato con il complesso delle sue attività economiche che danno luogo ad operazioni imponibili e, dall'altro, il costo delle prestazioni ricevute a monte e collegate ai lavori di ampliamento della suddetta strada fa parte degli elementi del costo delle operazioni effettuate a valle dalla ricorrente nel procedimento principale.

68 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che i lavori, effettuati a favore di un comune, di ampliamento di una strada comunale aperta al pubblico ma utilizzata per la sua attività economica dal soggetto passivo che ha effettuato tali lavori a titolo gratuito, non costituiscono un'operazione che dev'essere assimilata a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

Sulle spese

69 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 (Ottava Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), 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, dev'essere interpretato nel senso che il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per i lavori di ampliamento di una strada comunale effettuati a favore di un comune, qualora tale strada sia utilizzata tanto dal soggetto passivo medesimo per la sua attività economica quanto dal pubblico, nei limiti in cui detti lavori di ampliamento non siano andati oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo di esercitare la sua attività economica e il loro costo sia incluso nel prezzo delle operazioni effettuate a valle dal soggetto passivo medesimo.**

2) **La sesta direttiva 77/388, in particolare l'articolo 2, paragrafo 1, di quest'ultima, dev'essere interpretata nel senso che l'autorizzazione allo sfruttamento di una cava, concessa unilateralmente dall'amministrazione di uno Stato membro, non costituisce il corrispettivo**

ottenuto da un soggetto passivo che ha effettuato lavori di ampliamento di una strada comunale senza corrispettivo in denaro, con la conseguenza che tali lavori di ampliamento non costituiscono un'operazione a titolo oneroso ai sensi della medesima direttiva.

3) **L'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che i lavori, effettuati a favore di un comune, di ampliamento di una strada comunale aperta al pubblico ma utilizzata per la sua attività economica dal soggetto passivo che ha effettuato tali lavori a titolo gratuito, oltre che dal pubblico, non costituiscono un'operazione che dev'essere assimilata a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.**

Firme