Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

15 settembre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva 77/388/CEE — Diritto a detrazione — Decisione 2004/817/CE — Normativa di uno Stato membro — Costi relativi a beni e a servizi — Percentuale della loro utilizzazione a fini non economici superiore al 90% del loro uso complessivo — Esclusione dal diritto a detrazione»

Nella causa C-400/15,

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 16 giugno 2015, pervenuta in cancelleria il 23 luglio 2015, nel procedimento

Landkreis Potsdam-Mittelmark

contro

Finanzamt Brandenburg,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da D. Šváby, presidente di sezione, J. Malenovský e M. Safjan (relatore) giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Landkreis Potsdam-Mittelmark, da J. Wulf-von Moers, consulente;

— per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;

— per il governo austriaco, da G. Eberhard, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e M. Wasmeier, 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 tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1 della decisione 2004/817/CE del Consiglio, del 19 novembre 2004, che autorizza la Germania ad applicare una misura di deroga all'articolo 17 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 2004, L 357, pag. 33; in prosieguo: la «decisione di autorizzazione»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Landkreis Potsdam-Mittelmark (distretto di Potsdam-Mittelmark, Germania) e il Finanzamt Brandenburg (Agenzia delle Entrate del Brandeburgo, Germania), in merito all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta da tale distretto per il periodo d'imposta 2008.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La sesta direttiva

3 La 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») è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1º 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), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14). Poiché l'esercizio fiscale controverso corrisponde al 2008, i riferimenti alla sesta direttiva si intendono fatti alla direttiva 2006/112 e devono essere letti secondo la tabella di corrispondenza che figura nell'allegato XII a quest'ultima.

4 L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva stabiliva quanto segue:

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

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

5 Il successivo articolo 6, paragrafo 2, lettera a), disponeva 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 [detrazione] totale o parziale dell'[IVA]».

6 Ai sensi del successivo articolo 17, paragrafo 2, lettera a):

«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 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».

7 Il successivo articolo 27, paragrafo 1 così recitava:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale».

La decisione di autorizzazione

8 A termini del considerando 3 della decisione di autorizzazione:

«La misura di deroga è volta ad escludere totalmente dal diritto a [detrazione] dell'IVA di cui sono gravate, le spese relative a taluni beni e servizi, quando la percentuale della loro utilizzazione per esigenze private del soggetto passivo o per quelle del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua azienda, è superiore al 90% del loro uso complessivo. Questa misura è una deroga all'articolo 17 della [sesta direttiva], quale modificato dall'articolo 28 septies di detta direttiva, ed è giustificata dalla necessità di semplificare la procedura di riscossione dell'IVA. Essa non influisce, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale».

9 L'articolo 1 di tale decisione così recita:

«In deroga all'articolo 17, paragrafo 2, della [sesta direttiva], la Germania è autorizzata ad escludere dal diritto a [detrazione] dell'IVA, di cui sono gravate, le spese relative a taluni beni e servizi, quando la percentuale della loro utilizzazione per esigenze private del soggetto passivo o per quelle del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua azienda, è superiore al 90% del loro uso complessivo».

10 Ai sensi del successivo articolo 2:

«La presente decisione si applica sino al 31 dicembre 2009».

11 Il successivo articolo 3 dispone quanto segue:

«La Repubblica federale di Germania è destinataria della presente decisione».

Il diritto tedesco

12 A termini dell'articolo 15 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»):

«1) L'imprenditore può detrarre, a titolo di imposta assolta a monte,

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni o altre prestazioni eseguite da un altro imprenditore a favore della sua impresa. (…)

(…)

La cessione, l'importazione o l'acquisto intracomunitario di un bene che l'imprenditore utilizza per la sua impresa in una percentuale inferiore al 10% non sono considerati come effettuati per l'impresa.

(…)

2) La detrazione dell'IVA a monte è esclusa per la cessione, l'importazione o l'acquisto intracomunitario di un bene (...) che l'imprenditore utilizza per le seguenti operazioni:

1. operazioni non imponibili;

(…)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 Il distretto di Potsdam-Mittelmark è un ente territoriale che svolge sotto la propria responsabilità le mansioni che esulano dalle capacità dei comuni e degli uffici compresi in tale distretto. Tra i compiti del ricorrente, in quanto pubblica autorità e, in particolare, nell'esercizio di potestà pubbliche, vi sono la costruzione, la manutenzione delle strade e garantire la sicurezza stradale nel proprio territorio. Tali compiti sono stati svolti per mezzo di un'azienda propria (*Eigenbetrieb*) priva di personalità giuridica.

14 Nel periodo d'imposta 2008, il distretto di Potsdam-Mittelmark acquistava diversi beni, ossia macchine da lavoro, veicoli industriali e accessori, che utilizzava essenzialmente per le prestazioni rese in quanto pubblica autorità. Tuttavia, esso utilizzava tali beni, nella misura del 2,65%, anche per prestazioni, inter alia, di potatura e abbattimento di alberi, per lavori di sfalcio e di pulizia nonché per servizi invernali, forniti a terzi. Tali prestazioni erano soggette ad imposta.

15 L'Agenzia delle Entrate del Brandeburgo non aveva autorizzato la detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sui beni menzionati nel punto precedente, in quanto tali beni non erano stati utilizzati per l'impresa del distretto di Potsdam-Mittelmark in una percentuale pari ad almeno il 10%, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, dell'UStG. Su reclamo del ricorrente del procedimento principale, l'Agenzia delle Entrate del Brandeburgo riconosceva per altri motivi parte della detrazione d'imposta richiesta. Quanto al resto, il ricorso veniva rigettato. Il ricorso avverso detta decisione, proposto dal distretto di Potsdam-Mittelmark dinanzi al Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunale delle finanze di Berlino-Brandeburgo, Germania), veniva respinto.

16 Con il proprio ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof (Suprema Corte tributaria federale), il ricorrente deduce che il diniego della detrazione d'imposta viola il diritto dell'Unione. Infatti, secondo il distretto di Potsdam-Mittelmark, sebbene la Repubblica federale di Germania sia stata autorizzata, con la decisione di autorizzazione, ad applicare una misura di deroga all'articolo 17 della sesta direttiva, tale autorizzazione non comprenderebbe l'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte nel caso in cui, quale quello oggetto del procedimento principale, i beni siano utilizzati in percentuale superiore al 90% per attività non economiche non ricomprese nella sfera di applicazione dell'IVA, ma che non possano essere considerate «estranee all'azienda». Di conseguenza, il distretto di Potsdam-Mittelmark ritiene di aver diritto ad una detrazione proporzionale dell'imposta assolta a monte pari al 2,65%.

17 Inoltre, a suo parere, il diniego della detrazione dell'IVA a monte violerebbe il principio di neutralità rispetto alla concorrenza, in quanto, per effetto di tale diniego, gli importi dell'imposta a monte non detraibili confluirebbbero nel calcolo dei prezzi come costi diretti, sebbene le proprie operazioni a valle realizzate in regime di concorrenza con imprenditori privati siano integralmente soggette ad imposta. Il ricorrente subirebbe pertanto uno svantaggio concorrenziale strutturale.

18 Al riguardo, il giudice del rinvio precisa che, in forza del diritto nazionale, il distretto di Potsdam-Mittelmark non ha diritto alla pretesa detrazione dell'IVA a monte. Infatti, esso utilizzerebbe sostanzialmente i beni di cui trattasi per assolvere compiti di servizio pubblico, e solo nella percentuale del 2,65% nell'ambito della propria impresa, per fornire prestazioni imponibili. Il diritto a detrazione sarebbe escluso per questa fattispecie ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, dell'UStG, atteso che la quota di utilizzo per l'impresa del ricorrente è inferiore al 10%.

19 Il giudice del rinvio rammenta che, in forza dell'articolo 1 della decisione di autorizzazione, in deroga all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, la Repubblica federale di Germania è autorizzata ad escludere dal diritto a detrazione dell'IVA gravante sui costi relativi a taluni beni e servizi, quando la percentuale della loro utilizzazione per esigenze private del soggetto passivo o per quelle del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua azienda, sia superiore al 90% del loro uso complessivo.

20 Orbene, da un lato, dalla giurisprudenza della Corte risulterebbe che, se il soggetto passivo intende utilizzare, anche solo parzialmente, un bene per un'attività non economica non rientrante nell'ambito di applicazione della sesta direttiva, esso non avrebbe diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte.

21 Dall'altro, in caso di cessione di un bene che il soggetto passivo intenda utilizzare sia per attività economiche imponibili sia per fini privati «estranei alla sua impresa», ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, egli potrebbe destinare tale bene interamente alla propria impresa e, in base a tale destinazione, essere autorizzato a detrarre integralmente l'IVA assolta a monte. Egli dovrebbe tuttavia assolvere l'IVA dovuta per l'utilizzazione di detto bene per fini estranei all'impresa, come emergerebbe, in particolare, dalla sentenza del 23 aprile 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punto 39).

22 Il giudice del rinvio ritiene che, alla luce di tali principi, la detrazione dell'IVA assolta a monte risulti necessariamente esclusa, considerato che il distretto di Potsdam-Mittelmark impiega i beni acquistati in percentuale pari al 97,35% per le proprie attività rientranti nell'esercizio di potestà pubbliche, che costituirebbero attività non economiche non ricomprese nell'ambito del regime dell'IVA. Peraltro, il ricorrente avrebbe diritto, in linea di principio, alla detrazione dell'IVA assolta a monte nella misura del 2,65%. Tale detrazione sarebbe tuttavia esclusa in forza dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, dell'UStG.

23 Al riguardo, il giudice del rinvio esprime dubbi in ordine alla questione se l'articolo 1 della decisione di autorizzazione sia volto unicamente – secondo il tenore letterale della norma medesima – ad escludere la detrazione dell'IVA a monte quando un bene sia utilizzato per esigenze private del soggetto passivo o del proprio personale o, più in generale, per fini estranei all'impresa, o se sia applicabile anche nei casi in cui un bene – come nel procedimento principale – sia impiegato in percentuale superiore al 90% per attività non economiche non ricomprese nel campo di applicazione dell'IVA.

24 Il giudice medesimo ritiene che, alla luce della sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), l'autorizzazione di cui all'articolo 1 di detta decisione possa essere interpretata nel senso che essa autorizzi l'esclusione della detrazione dell'IVA assolta a monte unicamente per i casi in cui il bene acquistato sia utilizzato in percentuale superiore al 90% «a fini estranei all'impresa», e non per attività non economiche non ricomprese nel campo di applicazione dell'IVA. In tal caso, l'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, dell'UStG non rientrerebbe nell'ambito della decisione di autorizzazione nella parte in cui esclude il diritto a detrazione anche nel caso di utilizzo non economico in misura superiore al 90%.

25 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«L'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, dell'UStG stabilisce che le cessioni, le importazioni o gli acquisti intracomunitari di beni che l'imprenditore utilizza per la sua impresa in una percentuale inferiore al 10% non sono considerati come effettuati per l'impresa – con conseguente esclusione del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte.

Il regime è fondato sull'articolo 1 della decisione di autorizzazione, che autorizza la Repubblica federale di Germania, in deroga all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, ad escludere dal diritto a detrazione dell'IVA gravante sui costi relativi a taluni beni e servizi, quando la percentuale del loro impiego per esigenze private del soggetto passivo o per quelle del proprio personale o, più in generale, per fini estranei alla propria azienda, sia superiore al 90% del loro uso complessivo.

Se detta autorizzazione – alla luce della sua formulazione – si applichi esclusivamente ai casi disciplinati nell'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva (articolo 26 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162), o se si applichi anche a tutti i casi in cui un bene o un servizio sia utilizzato solo in parte per l'impresa».

Sulla questione pregiudiziale

26 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 1 della decisione di autorizzazione debba essere interpretato nel senso che esso sia applicabile in una fattispecie in cui un'impresa acquisti beni o servizi che impieghi in percentuale superiore al 90% per attività non economiche non ricomprese nella sfera di applicazione dell'IVA.

27 Come risulta dal suo tenore, la decisione di autorizzazione deroga all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, in forza del quale un soggetto passivo può detrarre l'IVA assolta a monte nella misura in cui i beni e i servizi siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, vale a dire per un'attività economica.

28 Per determinare se la nozione di «fini estranei all'impresa» di cui all'articolo 1 della decisione di autorizzazione possa ricomprendere una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, in cui il ricorrente svolge attività al medesimo incombenti in quanto pubblica autorità, ossia attività non economiche, sebbene queste non siano estranee all'azienda, occorre fare riferimento al significato dato a tale nozione nella sesta direttiva, sulla cui base è stata adottata la decisione di autorizzazione ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, della medesima.

29 Come emerge dall'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, l'uso per fini estranei all'impresa può essere soggetto ad IVA.

30 Per contro, le attività non economiche non ricadono nell'ambito di applicazione della sesta direttiva (sentenze del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punti 30 e 31, nonché del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punti 36 e 37).

31 Ne consegue che l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva non è volto a stabilire una regola secondo cui le operazioni che esulino dall'ambito di applicazione del regime dell'IVA possono essere considerate svolte «a fini estranei all'impresa» ai sensi di tale disposizione. Tale interpretazione, infatti, produrrebbe l'effetto di privare di contenuto l'articolo 2, n. 1, della sesta direttiva (sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punto 38).

32 Tali considerazioni risultano avvalorate dal sistema del regime comune dell'IVA, nell'ambito del quale la distinzione tra le attività economiche e quelle non economiche segue criteri diversi da quelli che distinguono un uso professionale da un uso a fini estranei all'impresa, in particolare privati.

33 Secondo costante giurisprudenza, in caso di utilizzazione di un bene di investimento per fini tanto privati quanto professionali, l'interessato ha la possibilità di optare, ai fini dell'IVA, per inserire integralmente il bene medesimo nel patrimonio della propria impresa oppure per conservarlo interamente nel proprio patrimonio privato, escludendolo in tal modo completamente dal sistema dell'IVA, ovvero di inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzazione professionale effettiva (sentenza del 23 aprile 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

34 Per contro, tale libertà di scelta non sussiste qualora si tratti di determinare se un bene sia o meno utilizzato per un'attività economica. Qualora un'impresa utilizzi un bene sia per attività economiche sia non economiche, l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva si limita a prevedere un diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte. I provvedimenti che gli Stati membri sono chiamati ad adottare al riguardo devono rispettare il principio di neutralità fiscale su cui si basa il sistema comune dell'IVA (sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 36).

35 Conformemente a tale principio di neutralità fiscale, il regime delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le proprie attività economiche (sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punto 27).

36 Orbene, l'esclusione dal diritto a detrazione per i beni aziendali utilizzati per attività economiche in percentuale inferiore al 10% non soddisfa detto requisito.

37 Le suesposte considerazioni sono pienamente trasponibili all'interpretazione della nozione «fini estranei all'impresa» di cui all'articolo 1 della decisione di autorizzazione. Infatti, alla luce delle esigenze di unità e di coerenza dell'ordinamento giuridico dell'Unione, le nozioni utilizzate dagli atti adottati nel medesimo settore devono avere lo stesso significato, salva diversa volontà del legislatore dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 4 ottobre 2011, Football Association Premier League e a., C-403/08 e C-429/08, EU:C:2011:631, punto 188, nonché del 31 maggio 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, punto 28). Tale ipotesi non ricorre nella specie.

38 Infine, per quanto attiene all'argomento secondo cui la nozione «fini estranei all'impresa» avrebbe avuto un'accezione diversa per i periodi precedenti alla sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), sicché la decisione di autorizzazione, adottata il 19 novembre 2004, potrebbe sempre riguardare la distinzione tra le attività economiche e quelle non economiche, occorre rammentare che l'interpretazione da parte della Corte delle disposizioni del diritto dell'Unione ha carattere retroattivo e vale pertanto dal momento dell'entrata in vigore della disposizione interpretata (sentenza del 27 marzo 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punto 16).

39 Non si può quindi ritenere che la nozione «fini estranei all'impresa» possa essere oggetto di interpretazione differente per quanto concerne i periodi precedenti alla sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), da cui risulta che tale nozione non riguarda la distinzione tra le attività economiche e quelle non economiche.

40 Alla luce del complesso delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 1 della decisione di autorizzazione dev'essere interpretato nel senso che non è applicabile in una fattispecie in cui un'impresa acquisti beni o servizi, che impieghi in percentuale superiore al 90% per attività non economiche non ricomprese nella sfera di applicazione dell'IVA.

Sulle spese

41 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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:

L'articolo 1 della decisione 2004/817/CE del Consiglio, del 19 novembre 2004, che autorizza la Germania ad applicare una misura di deroga all'articolo 17 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, dev'essere interpretato nel senso che non è applicabile in una fattispecie in cui un'impresa acquisti beni o servizi che impieghi in percentuale superiore al 90% per attività non economiche non ricomprese nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Firme